Working Paper

Document de travail

Fiscal Policy and
Economic Analysis
Branch

Department of Finance

Direction de la
politique fiscale
et de l'analyse économique

Ministère des Finances

La voie des dépenses fiscales : le point sur les questions conceptuelles et les controverses

par

NEIL BRUCE[1]

Document de travail no. 90-1

Étude préparée pour la
Division de l'évaluation des mesures fiscales
Direction de la politique et de la législation de l'impôt
Ministère des Finances, Canada

Ce texte a été présenté à la Table ronde de l'Institut John Deutsch sur les dépenses fiscales et la politique gouvernementale le 17 novembre 1988. Je voudrais exprimer ma profonde reconnaissance à MM. Jon Kesselman, Jack Mintz, John Sargent, David Sewell, Dan Usher et Brian Wurts pour les nombreuses observations, suggestions et corrections apportées à ma première ébauche. Je tiens à les remercier, ainsi que tous les autres qui m'ont communiqué leurs commentaires sur cette ébauche. J'assume l'entière responsabilité des erreurs de fait ou d'interprétation qui pourraient subsister. Les opinions exprimées dans ce document n'engagent que moi et ne reflètent pas nécessairement le point de vue des commentateurs ou du ministère des Finances.

Les documents de travail sont publiés afin de susciter des commentaires et d'assurer une diffusion plus large des études analytiques préparées au ministère des Finances. Ces documents n'ont fait l'objet que d'une évaluation sommaire et leur contenu représente le point de vue de leurs auteurs. Les lecteurs sont invités à envoyer leurs commentaires directement aux auteurs. Ce document est aussi disponible en anglais.

---

[1] Département d'économie, Université Queen's.

101-06214/

Abstract

Stanley Surrey's concept of tax expenditures has remained controversial. Surrey argued that the identification of "special" provisions in the tax system as spending programs would make these implicit programs visible and amenable to evaluation, and organizing them into a tax expenditure "budget" would rationalize the pursuit of government objectives. While tax expenditure budgets are produced now in several countries, these goals do not seem to have been accomplished.

In this paper I survey the conceptual issues and controversies associated with the tax expenditure concept in order to discover why this idea has not borne the fruit promised. The dependence of tax expenditure reporting on an abstract, normative benchmark tax structure has been a major impediment to its broad acceptability. The problems arising from the resulting value judgements occur not only for the Haig-Simons' norm used for the personal income tax, but are greater for other components of the tax mix for which the "appropriate" tax structure is even less clear.

In addition to the voluminous literature on the benchmark tax structure, I survey other aspects of the tax expenditure concept including the appropriate way to measure tax expenditures for a given benchmark, whether it is appropriate to aggregate different tax expenditures in a "tax expenditure budget", the use of Surrey's "upside down" equity argument for determining the incidence of tax expenditures, the question of whether a given objective is best attained through tax or spending policies, and others. I also suggests future research areas. An annotated bibliography is appended.

Précis

Le concept de dépenses fiscales de Stanley Surrey alimente toujours la controverse. Surrey avait soutenu que, si l'on exprimait les dispositions "spéciales" du régime fiscal sous forme de programmes de dépenses, ces programmes implicites deviendraient plus transparents et se prêteraient à une évaluation, tandis que leur regroupement dans un "budget" des dépenses fiscales rendrait plus rationnelle la poursuite des objectifs de l'État. Bien que plusieurs pays produisent désormais des budgets de dépenses fiscales, ces buts ne paraissent pas avoir été atteints.

Dans ce document, je fais le point sur les questions de fond et les polémiques suscitées par le concept des dépenses fiscales, dans le but de découvrir pourquoi cette idée n'a pas tenu ses promesses. Le fait que les rapports de dépenses fiscales dépendent d'une structure fiscale de référence normative et abstraite a été l'un des principaux obstacles à une diffusion générale de ce concept. Non seulement ces problèmes, qui émanent de jugements de valeur, se posent avec la norme de Haig-Simons utilisée pour l'impôt sur le revenu des particuliers, mais les difficultés sont encore plus marquées dans le cas des autres prélèvements fiscaux, à l'égard desquels la structure fiscale "appropriée" est encore moins évidente.

Outre les nombreux écrits consacrés à la structure fiscale de référence, je passe en revue d'autres aspects de la notion de dépenses fiscales, notamment la façon de mesurer les dépenses fiscales pour une structure de référence donnée, le bien-fondé d'une agrégation des différentes dépenses fiscales dans un "budget des dépenses fiscales", le recours à l'argument de "l'équité à l'envers" invoqué par Surrey pour déterminer l'incidence des dépenses fiscales et la question de savoir si un objectif déterminé peut être atteint plus efficacement au moyen de la politique fiscale ou des programmes de dépenses, entre autres questions. Je suggère également des axes de recherche pour l'avenir. Une bibliographie annotée est jointe à l'étude.

I. Introduction

L'expression "dépenses fiscales" désigne en fait un programme de dépense mis en oeuvre par le truchement du régime fiscal. Cette expression, introduite par Stanley Surrey [1969], suscite peut-être autant de controverses que la notion qu'elle recouvre. Elle implique, dans l'esprit de Surrey, que les recettes auxquelles les autorités fiscales renoncent par le jeu de dispositions "dérogatoires" du régime d'impôts, étant analogues à des dépenses budgétaires, devraient faire l'objet des mêmes mécanismes de rapport et de contrôle. Surrey a fait valoir trois arguments principaux en faveur du concept de dépenses fiscales. En premier lieu, il a soutenu qu'un rapport sur les dépenses fiscales fournirait une "comptabilité complète" du coût des programmes et activités de l'État, ce qui permettrait dans l'idéal de répartir de manière plus cohérente et rationnelle les ressources du secteur public. En deuxième lieu, il était d'avis que, en explicitant le coût en recettes des encouragements et mesures préférentielles du régime fiscal, sous la même forme que des dépenses, on rendrait ces dispositions plus "transparentes" et l'on faciliterait l'évaluation de leur efficacité. En troisième lieu, il estimait que le concept de dépenses fiscales pourrait servir à améliorer la politique fiscale parce que la traduction d'une disposition fiscale en une dépense équivalente en ferait mieux ressortir le coût, l'incidence économique et l'effet distributif.

Bien que le concept de dépenses fiscales ait graduellement fait son chemin et qu'il soit désormais de pratique courante, dans bien des pays, de produire un budget des dépenses fiscales, ce concept n'a pas tenu toutes les promesses qu'on pouvait en attendre lors de son apparition. Aux yeux de nombreux commentateurs et praticiens de la politique fiscale, le concept de dépenses fiscales s'est révélé trop vague, trop difficile à cerner pour qu'on puisse en faire l'assise de l'ambitieux programme envisagé par Surrey. Le rôle de toute évidence mineur que les budgets de dépenses fiscales ont joué dans le grand mouvement de réforme fiscale qui a balayé bien des pays depuis quelques années est des plus révélateurs à cet égard.

Le principal sujet de controverse, peut-être, dans tous les débats entourant les dépenses fiscales est la question de savoir si une disposition précise constitue ou non une dépense fiscale. Si des méthodes claires et largement admises permettaient de déterminer qu'une disposition fiscale particulière peut remplacer un programme de dépenses au niveau de ses effets ou dans l'esprit des responsables de la politique publique, au lieu de faire partie de la structure des impôts, peut-être la polémique que suscite toute la notion de dépenses fiscales se trouverait-elle en grande partie éliminée. À tout le moins existerait-il un consensus -- absent à l'heure actuelle -- sur cette définition. Au lieu de cela, à l'instar du juge qui, pour reconnaître la pornographie, se fie à ses yeux, les défenseurs du concept de dépenses fiscales (que nous appellerons les "défenseurs", dans la suite du document[2]) considèrent souvent la détermination d'une dépense fiscale comme allant de soi. Même lorsqu'il existe des critères explicites pour définir les dépenses fiscales, ces critères sont parfois contradictoires et les défenseurs du concept n'expliquent généralement pas pourquoi certains critères ont préséance sur les autres. Aussi la notion de dépenses fiscales et les chiffres que contiennent les rapports de dépenses fiscales restent-ils controversés. Alors que les défenseurs font assaut de zèle en faveur de l'utilisation des chiffres de dépenses fiscales, de nombreux professionnels du domaine continuent de douter de leur sens et de leur importance.

Ceux qui critiquent la notion de dépenses fiscales (par la suite, les "critiques") affichent leur scepticisme à l'égard de l'utilité d'un concept qu'ils considèrent comme extrêmement subjectif et ambigu sur le plan tant des principes que de la pratique. Selon eux, le fait de mettre à part divers éléments du code des impôts en les qualifiant de dépenses fiscales équivaut en fait, pour les défenseurs du concept, à énoncer leur programme de réforme fiscale. Ce programme peut être fondé sur des principes qui ne sont pas explicités et qui, même s'ils l'étaient, risqueraient de ne pas réunir de consensus.

---

[2] Il convient de noter que les partisans du concept de dépenses fiscales s'opposent habituellement à l'existence d'un grand nombre des dispositions en question. Cependant, le fait de déterminer qu'une disposition constitue une dépense fiscale n'indique pas en pratique si l'on considère cette disposition comme souhaitable ou non.

Ce document fait le point sur les ouvrages et articles consacrés aux dépenses fiscales, dans le but de cerner et d'évaluer les principales questions en jeu dans les débats qui entourent la validité du concept de dépenses fiscales et l'utilité d'un budget des dépenses fiscales. Il aborde également certaines questions qui ont été laissées dans l'ombre ou n'ont été qu'effleurées par les auteurs qui se sont penchés sur la question. Le plan de cette étude est organisé en fonction de ce qui me paraît constituer les principaux sujets de discorde dans ce débat.

Les trois prochaines sections sont consacrées à la question qui semble être la plus polémique et la plus débattue dans les écrits consacrés aux dépenses fiscales, à savoir la nature de la structure fiscale qui représente la norme ou la référence et à laquelle les dépenses fiscales constituent des dérogations. La section II expose les critères généraux permettant de déterminer les dépenses fiscales. La section III étudie ces critères sous l'angle de l'impôt direct des particuliers, tandis que la section IV en évoque l'application aux autres prélèvements fiscaux. La section V fait le tour des connaissances recueillies sur l'incidence des dépenses fiscales et examine la question de savoir si l'on peut valablement considérer l'incidence d'une mesure fiscale indépendamment du reste de la structure des impôts ou, à ce compte, des dépenses publiques. De nombreux défenseurs soulignent qu'une caractéristique particulièrement négative de la plupart des dépenses fiscales est qu'elles bénéficient davantage aux contribuables soumis à des taux marginaux d'imposition supérieurs. Bien entendu, il se trouve que ces contribuables sont des particuliers dont les revenus sont supérieurs à la moyenne. C'est pourquoi l'on dit que les dépenses fiscales ont un effet d'"équité à l'envers" ou constituent un "système d'assistance sociale caché en faveur des riches". La section VI étudie les avantages comparatifs des dépenses fiscales et des dépenses (budgétaires) directes. Les défenseurs font valoir que l'"imputabilité" est moindre dans le cas des dépenses fiscales, de sorte qu'on leur donne une certaine "priorité" par rapport aux dépenses budgétaires. Ils prétendent que les dépenses fiscales ne font pas l'objet des mêmes mesures de contrôle que les dépenses budgétaires et que, une fois en place, elles sont quasi-permanentes au lieu d'être soumises à un réexamen périodique. La section VII aborde certaines des questions techniques posées par le chiffrage des dépenses fiscales. Selon les défenseurs du concept, non seulement les dépenses fiscales sont extrêmement importantes, se révélant équivalentes ou supérieures aux dépenses budgétaires dans certaines catégories fonctionnelles de dépenses, mais elles augmentent plus rapidement. La section VIII évoque brièvement certaines autres questions, notamment la comparaison des dépenses fiscales aux taux effectifs d'imposition et le rôle que le concept de dépenses fiscales a joué dans le processus de réforme fiscale.

Avant d'entrer dans le vif du sujet, il convient de préciser que cette étude ne vise pas à attribuer avec précision à chacun les affirmations qui lui reviennent et qu'on n'a pas donné la préséance à tel ou tel auteur pour une idée particulière. On entend ici par "défenseurs", de manière abstraite, ceux qui s'affichent nettement en faveur du concept de dépenses fiscales et en préconisent l'utilisation, tandis que les "critiques" sont ceux qui doutent fortement des assises conceptuelles de cette notion ou sont opposés à ses incidences au niveau de la politique publique. Mon but n'est pas de suggérer que telle ou telle personne dont l'opinion est favorable ou défavorable au concept de dépenses fiscales souscrit sans réserve à la thèse des défenseurs ou des critiques, respectivement. J'ai polarisé les points de vue des défenseurs et des critiques, dans cette étude, afin de mettre davantage en relief les questions en jeu et non pour suggérer qu'il n'existait rien entre les deux extrêmes.

II. L'"art" de définir les dépenses fiscales

Le concept de dépenses fiscales, tel qu'il a été élaboré initialement par Surrey, repose fondamentalement sur l'idée que

> "le régime d'impôts directs se compose en fait de deux volets : le premier est constitué par les dispositions structurelles nécessaires à la mise en oeuvre de l'impôt direct applicable aux particuliers et aux sociétés; le deuxième volet est formé par un ensemble de dépenses fiscales par le biais desquelles l'État fournit une aide financière en recourant à des dispositions spéciales dérogatoires plutôt qu'à des programmes publics de dépenses directes. Le deuxième volet est greffé sur la structure des impôts

> directs à proprement parler; il ne présente aucun rapport fondamental avec cette structure et n'est pas nécessaire à son fonctionnement." (Surrey [1973, p. 6]).

C'est cette dichotomie qui constitue le principal sujet de controverse en matière de dépenses fiscales -- la question de savoir où s'arrête la structure fiscale et où commencent les dépenses fiscales.

Un problème de taille se pose lorsqu'on veut structurer les principes permettant de distinguer les dispositions "générales" et "spéciales" ou dérogatoires. Une disposition peut être "spéciale" parce qu'elle applique des règles différentes à certaines sources de revenu, à certains emplois du revenu ou à certaines catégories de contribuables. La question est alors de déterminer quelles dispositions constituent la règle générale à laquelle les autres représentent des dérogations, c'est-à-dire de savoir si le verre est à moitié vide ou à moitié plein. Une façon de répondre à la question pourrait consister à déterminer les dispositions les plus importantes sur le plan, par exemple, des montants en jeu ou du nombre de contribuables touchés, en décrétant que ces dispositions constituent la règle générale. Les défenseurs n'ont pas fait preuve de cohérence dans l'application de cette méthode. De plus, celle-ci pourrait avoir ce résultat qu'une dépense fiscale, une fois devenue suffisamment générale et importante, perdrait son caractère de dépense fiscale puisqu'elle deviendrait la règle plutôt que l'exception.

Surrey [1973, p. 26] a également fait appel au principe d'équité horizontale pour distinguer les dérogations de la règle générale. Cependant, tout comme l'"égalitarisme majestueux de la loi, qui interdit aussi bien aux riches qu'aux pauvres de dormir sous les ponts", selon l'expression d'Anatole France, toutes les dépenses fiscales sont conformes à l'équité horizontale en droit dans la mesure où la loi fiscale s'applique également à tous. Ce qui fait problème, c'est le fait que des contribuables placés dans des situations différentes puissent s'en prévaloir dans une mesure variable. En outre, la constatation d'une iniquité horizontale *de facto* entre deux catégories de contribuables ne permet pas de déterminer de quel côté de l'inégalité se trouve la règle générale. Sont-ce les bénéficiaires qui sont trop peu imposés, et les autres qui le sont trop lourdement?

En raison, peut-être, de la difficulté inhérente à la désignation d'une disposition fiscale comme dérogatoire par rapport à une autre, les défenseurs sont souvent restés dans le vague quant au principe permettant de déterminer quelles dispositions particulières du code des impôts constituaient une dépense fiscale et non un élément de la structure des impôts. Surrey [1973, p. 26] évoque en termes presque mystiques l'"image de l'impôt projeté" qui planerait sur les dispositions spéciales. Bittker [1969a] s'inscrit vigoureusement en faux contre cette approche déductive des dépenses fiscales, soutenant que les dispositions "générales" doivent être déterminées à partir de principes distincts du code des impôts, du moins dans la majorité des cas.

Quatre critères principaux servent aux défenseurs à définir une dépense fiscale. Le premier critère consiste à repérer les dépenses fiscales possibles à l'aide des écarts par rapport à une structure fiscale "idéale", comme le revenu selon Haig-Simons pour l'assiette de l'impôt sur le revenu des particuliers. Un critère étroitement lié au précédent est le principe de la "neutralité" adopté dans le Compte du coût des mesures fiscales sélectives, document publié par le ministère des Finances du Canada. La principale pierre d'achoppement, dans cette méthode, tient au fait que la structure fiscale de référence a un caractère normatif et qu'on ne s'entend pas sur la nature de la structure fiscale idéale pour ce qui est de l'assiette des impôts, de l'entité fiscale, de la période comptable et du barème des taux. C'est pourquoi les critiques ne croient pas que ce critère puisse servir valablement d'assise à un système de comptes publics généralement acceptable.

Un deuxième critère est le caractère pratique. Des postes tels que le loyer théorique des biens durables et les gains en capital non réalisés sont exclus des comptes de dépenses fiscales parce qu'on considère qu'il serait difficile "en pratique" de les incorporer au revenu imposable. On ne sait pas toujours clairement si une impossibilité pratique doit s'entendre au niveau technique ou au plan politique. Un loyer théorique du logement est incorporé à l'assiette fiscale dans certains pays d'Europe continentale, bien qu'il soit exclu au Royaume-Uni et en Amérique du nord -- de sorte qu'on ne doit peut-être pas le considérer comme une impossibilité pratique, au niveau technique. Cependant, si l'on exclut des postes pour la seule raison que leur incorporation poserait des difficultés pratiques au plan politique, l'utilité même du document de dépenses fiscales, à titre d'instrument de la politique publique, se trouve battue en brèche.

Un troisième critère est la cohérence. Les défenseurs tendent à définir comme dépenses fiscales les dispositions qui, même lorsqu'elles sont conformes à une structure fiscale idéale choisie, ont un caractère ponctuel et ne sont pas appliquées de façon cohérente. On peut rattacher à cela le critère de "pragmatisme" du ministère des Finances, selon lequel la structure fiscale de référence ne devrait pas trop s'écarter du système en place. Cela signifie que certaines dispositions peuvent être exclues de la structure de référence ou y être incorporées même lorsqu'elles sont conformes ou non conformes, respectivement, au critère de neutralité. Malheureusement, l'application de ce critère soulève le même genre de problème de relativité que lorsqu'on s'efforce de déterminer si une mesure représente une dérogation à la règle générale.

Un critère connexe auquel font appel les défenseurs est la toujours populaire "pratique comptable généralement admise". Une disposition fiscale peut constituer ou non une dépense fiscale selon qu'elle est ou non conforme aux conventions largement adoptées par les comptables. Pourtant, l'objet de la détermination des dépenses fiscales est d'améliorer la politique fiscale. Les critiques pourraient se demander pour quelles raisons les conventions comptables devraient jouer un rôle quelconque dans la détermination des éléments non administratifs de la politique fiscale.

Un quatrième critère est l'équivalence fonctionnelle à un programme de dépenses directes. Une disposition est qualifiée de dépense fiscale si son objectif peut être atteint dans des conditions raisonnables au moyen d'un programme de dépenses. Ce critère pose deux problèmes. En premier lieu, n'importe quelle disposition peut être considérée comme l'équivalent d'un programme de dépenses abstrait, tel le mécanisme "de double chèque" de McDaniel [1985]. Dans ce mécanisme, le contribuable envoie à l'État un chèque représentant les impôts dus en vertu du système fiscal de référence, l'État lui renvoyant un chèque représentant l'économie d'impôt entraînée par une disposition fiscale particulière. Dans ce cas, le critère de l'équivalence fonctionnelle n'est d'aucune utilité puisque, au fond, n'importe quelle disposition fiscale est l'équivalent fonctionnel d'un tel programme de dépenses. En second lieu, même si l'on définissait l'équivalence fonctionnelle de manière moins tautologique, il ne serait pas toujours possible de déterminer l'objectif d'une disposition fiscale. Une mesure fiscale telle que la comptabilité de caisse pour les agriculteurs pourrait par exemple viser tant à simplifier l'administration du régime fiscal qu'à venir en aide à une activité particulière.

Les défenseurs ont utilisé ces critères pour donner une large définition des dépenses fiscales. Par exemple, les exemptions au titre des personnes à charge au Canada ont été considérées comme des dépenses fiscales plutôt que des dispositions générales. Plusieurs auteurs ont relevé que cette tentative de classer presque toutes les dispositions sélectives du régime fiscal dans la catégorie des dépenses fiscales rendait le concept beaucoup moins acceptable. Cette tentative déborde largement le cadre qui semble avoir été initialement celui de Surrey, à savoir que certains programmes qui pourraient, à toutes fins pratiques, être financés par des dépenses budgétaires le sont en fait par le régime fiscal. Cette large définition des dépenses fiscales prête également le flanc à la critique en ce sens que, selon cette conception, les contribuables sont des "sujets" de l'État, lequel a une créance de premier rang sur tous leurs revenus, puisque les sommes que l'État consent à laisser aux contribuables représentent des dépenses fiscales. Les défenseurs s'opposent vigoureusement à cette thèse en soulignant qu'ils ne présument pas que la structure fiscale de référence comporte un taux d'imposition de 100 p. cent. Il reste toutefois que, si l'on accepte le barème des taux d'imposition existants et l'on définit largement les dépenses fiscales, le "droit de préemption" de l'État sur le revenu des particuliers se trouve sensiblement renforcé. C'est l'une des conséquences de l'affirmation largement reprise par les défenseurs selon laquelle les dépenses fiscales représentent des sommes considérables.

Plusieurs auteurs se sont efforcés de donner une définition plus étroite des dépenses fiscales. On relèvera l'opinion de Seymour Fiekowsky [1980, p. 215], selon lequel une disposition ne doit être considérée comme une dépense fiscale que si elle est dérogatoire à une règle générale déjà exprimée dans la législation fiscale et si l'objectif de cette disposition peut être atteint moyennant un coût raisonnable au moyen d'un programme de dépenses. En 1983, le Trésor américain a commencé, dans son "analyse spéciale G", à exclure les dispositions relatives au système de récupération accélérée du coût (Accelerated Cost Recovery System ou ACRS) au moyen de critères conformes au principe proposé par Fiekowsky. Ce changement a été vivement critiqué par Surrey et McDaniel [1985, p. 210-211] selon lesquels l'ACRS ne saurait constituer une règle d'amortissement "normative" parce

qu'elle produit "des taux effectifs d'imposition extrêmement variables". Nous aborderons plus loin la relation entre les taux effectifs d'imposition et les dépenses fiscales.

Étant donné les divergences d'opinion sur ce qu'on peut légitimement considérer comme une dépense fiscale, les critiques sont très réservés au sujet de l'utilisation d'un document officiel exposant un budget de dépenses fiscales. Le Pan [1979, p. 18] soutient qu'une solution de rechange (pour la définition et la déclaration des dépenses fiscales) consiste à "pécher par excès lorsqu'on établit la liste (des dépenses fiscales) mais à ajouter de nombreuses notes explicatives", ce qui constitue apparemment la politique du ministère des Finances. D'autres auteurs proposent un budget des dépenses fiscales en plusieurs volets afin de parer aux ambiguïtés de la notion de dépenses fiscales. Shoup [1975, p. 1333] fait remarquer que certaines dépenses fiscales ont incontestablement ce caractère et devraient être comptabilisées à part des dispositions dont la nature de dépenses fiscales ne fait pas l'unanimité. Break [1985] propose de classer les dépenses fiscales en trois catégories : celles qui n'ont guère ou pas du tout de fonction structurelle (fiscale) et peuvent être chiffrées de façon fiable; celles qui ne jouent aucun rôle structurel mais présentent de sérieux problèmes de chiffrage; et celles sur lesquelles on peut sérieusement s'interroger. La dernière catégorie comprendrait les dépenses fiscales qui consistent en reports d'impôt plutôt qu'en exonérations et ne représentent donc des dépenses fiscales qu'en raison de la période annuelle de comptabilisation conjuguée au principe des sommes courues. Plus récemment, Victor Thuronyi [1988] a proposé que les dépenses fiscales qui, selon certains critères, pourraient être considérées comme de proches substituts de programmes de dépenses budgétaires soient classées comme "dispositions fiscales remplaçables". Les dépenses implicites occasionnées par ces dispositions pourraient alors être intégrées à celles qui sont explicitement attribuées aux mêmes catégories fonctionnelles sous forme de crédits budgétaires, mais cela nécessiterait une "réforme institutionnelle". L'auteur prétend que ces changements permettraient de mieux atteindre le but premier de Surrey, à savoir un processus rationnel d'établissement des budgets dans lequel les dépenses fiscales et directes feraient l'objet d'"arbitrages" en vue d'atteindre les objectifs visés de la manière la meilleure ou la plus économique.

III. Définition des dépenses fiscales dans le régime d'impôt des particuliers

La définition des dépenses fiscales dans le régime d'impôt des particuliers est entourée de nombreuses ambiguïtés. Les principales questions portent sur la détermination d'une norme concernant la structure des taux d'imposition, l'assiette fiscale, la période comptable, l'entité fiscale et sur la façon de traiter les dispositions qui ont manifestement un caractère administratif. Chacun de ces points sera abordé dans cet ordre.

III.1 Structure des taux d'imposition

Les défenseurs ont affirmé -- Surrey le premier, et cette affirmation est depuis la clé de voûte de toute la doctrine des dépenses fiscales -- que les caractéristiques du régime d'impôt des particuliers qui déterminent la répartition équitable du fardeau fiscal, et tout particulièrement le barème gradué des taux d'imposition, font partie de la structure fiscale et ne constituent pas des dépenses fiscales[3]. Cette hypothèse est importante pour l'argument de l'équité à l'envers, décrit plus loin, que les défenseurs utilisent avec une telle efficacité pour condamner certaines dépenses fiscales. Toutefois, la détermination d'une répartition équitable du coût des programmes publics n'a rien à voir avec la fonction de production des recettes remplie par l'impôt, et l'on pourrait également

---

3 Surrey [1973, p. 16] déclare que la structure des taux d'imposition sert à définir la "capacité contributive". Il apparaît cependant, au moins à cet auteur, que la structure graduée des taux d'imposition détermine le fardeau fiscal équitable ou juste pour une capacité contributive donnée. La capacité contributive dépend de la situation économique du contribuable, que l'assiette de l'impôt mesure de manière imparfaite, plutôt que de la structure des taux d'imposition.

atteindre des objectifs distributifs au moyen d'un programme de dépenses prenant la forme de transferts monétaires. Par conséquent, les raisons pour lesquelles les défenseurs soutiennent que les dispositions du régime d'impôt direct des particuliers qui sont motivées par des considérations d'équité verticale ne constituent pas des dépenses fiscales ne sont pas bien claires. Pour ajouter encore à la confusion, il existe d'autres dispositions du code des impôts qui visent manifestement un objectif d'équité (par exemple, la déduction pour frais médicaux, les exonérations pour personnes âgées ou au titre des personnes à charge), tout en étant classées parmi les dépenses fiscales et non parmi les éléments de la structure de référence. Par conséquent, depuis Surrey, certaines dispositions fiscales visant un objectif d'équité (plutôt que de perception des recettes) ont été exclues, tandis que d'autres étaient incluses dans les dépenses fiscales. On ne s'étonnera pas, dans ces conditions, que la question de la définition des dépenses fiscales ait suscité la controverse dès le début.

Il convient de souligner que, même si la distinction entre l'assiette fiscale de référence et l'assiette fiscale observée est au coeur même du concept des dépenses fiscales, les défenseurs et les praticiens du budget des dépenses fiscales identifient la structure de référence des taux d'imposition à la structure existante des taux d'impôt sur le revenu des particuliers. Les critiques ont fait ressortir le caractère discutable de cette position du fait que, en l'absence des dépenses fiscales, la structure des taux d'imposition pourrait bien être différente. On peut soutenir, à l'appui de cette méthode, que chaque dépense fiscale est évaluée "à la marge", c'est-à-dire qu'on évalue chaque poste en supposant que toutes les autres dispositions fiscales demeurent inchangées. Cela implique toutefois qu'il est fondamentalement impossible d'agréger les dépenses fiscales calculées de cette manière. Il existe d'autres raisons valables, abordées plus loin, pour ne pas agréger les dépenses fiscales, et le ministère des Finances du Canada, dans la pratique, ne fait pas la somme des dépenses fiscales prises individuellement. Cependant, la plupart des défenseurs du concept se livrent à une agrégation des dépenses fiscales, et l'objectif initial de Surrey, avec son budget des dépenses fiscales soumis aux mêmes règles que le budget des dépenses budgétaires, paraît exiger une certaine agrégation. C'est pourquoi l'argument de l'évaluation "à la marge", invoqué pour justifier l'identification de la structure existante à la structure de référence, ne semble pas très solide.

L'utilisation d'une structure des taux de référence paraîtrait de nature à dissiper une partie des ambiguïtés conceptuelles liées aux dépenses fiscales, mais il serait encore plus difficile de dégager un consensus sur les critères permettant de déterminer la structure des taux d'imposition de référence que sur l'assiette de référence. La théorie économique de la structure optimale des taux d'imposition n'a pas produit beaucoup de principes qui soient largement admis ou suffisamment précis pour permettre de déterminer la structure de référence des taux d'imposition. L'un des avantages qu'il y aurait à considérer la structure graduée des taux d'imposition comme une dépense fiscale en soi est qu'on pourrait adopter une structure de référence relativement simple, à taux uniforme, pour évaluer les dépenses fiscales. L'utilisation de la structure effective des taux d'imposition a d'importantes répercussions pour l'argument de l'équité à l'envers, comme il a été indiqué, ainsi que pour la prétendue croissance rapide des dépenses fiscales, telles qu'elles sont mesurées à l'heure actuelle. Ces questions feront l'objet d'une étude plus approfondie aux sections V et VII.

III.2 Assiette fiscale

Dans sa critique pénétrante du concept de dépenses fiscales, Bittker [1969a] fait valoir que la législation fiscale existante ne fournit généralement pas les renseignements qui permettraient de déterminer quelles dispositions du code des impôts constituent des éléments de la structure fiscale et lesquelles, de par leur caractère étranger ou accessoire à cette structure, peuvent être considérées comme des dépenses fiscales. La définition des dépenses fiscales est une opération normative comportant des jugements de valeur, implicites ou non, sous la forme des hypothèses posées quant à la nature de la structure fiscale "normale" auxquelles les dispositions des dépenses fiscales constituent des dérogations. Bittker soutient de plus que la classification des dépenses fiscales de Surrey, en ce qui concerne l'impôt direct des particuliers, repose sur le concept de revenu global de Haig-Simons (H-S) comme assiette idéale de l'impôt direct. Bittker a soutenu par ailleurs [1968] que l'assiette de H-S présentait de nombreux inconvénients et était d'une utilité limitée pour guider le législateur; aussi ne faut-il pas s'étonner qu'il ne trouve guère plus d'attrait à un concept de dépenses fiscales fondé sur le principe de H-S.

Bien que Surrey n'ait pas voulu affirmer catégoriquement que sa définition d'une dépense fiscale était absolument liée à l'assiette de H-S, il est clair que lui-même et les principaux défenseurs du concept ont en fait adopté l'assiette de H-S pour déterminer l'assiette fiscale de référence. La plupart "tempèrent" quand même cette position en tenant compte de la pratique fiscale, ce qui peut les amener à exclure des postes comme le loyer théorique parce qu'il est impossible, sur le plan technique ou politique, de les incorporer. Ces exceptions conduisent là encore à s'interroger sur ce qui constitue une dépense fiscale. Lorsqu'il existe plusieurs critères susceptibles d'être employés pour définir une dépense fiscale, il faut disposer d'un ordre supérieur de critères afin de savoir lesquels ont la primauté en cas de conflit, ce qui arrive fréquemment. Faute de ces critères d'ordre supérieur, le concept de dépenses fiscales n'est pas seulement normatif mais aussi, selon l'expression de Richard E. Wagner [1979], "un exercice d'impressionnisme fiscal".

Une bonne illustration de cet "impressionnisme" est l'élément d'inflation que contient le revenu mesuré du capital dans l'assiette de l'impôt des particuliers. La plupart des fiscalistes, Surrey y compris, conviennent que, si l'on veut mesurer correctement le revenu selon H-S en situation d'inflation, il faut corriger les revenus de placements de la perte de pouvoir d'achat du principal investi. Le fait qu'en pratique le régime fiscal n'en tienne pas compte constitue un écart par rapport à la structure de référence selon H-S, écart qui, à la lumière de ce critère, devrait être considéré comme une dépense fiscale négative ou une pénalité fiscale. (Parmi les auteurs qui ont relevé ce fait, mentionnons Le Pan [1979], Smith [1979a,b] et Krashinsky [1982].) Surrey [1981] et bien d'autres défenseurs, tout en convenant que le revenu selon H-S exige une telle indexation, rejettent les éléments de dépenses fiscales négatives qui en découlent pour le motif que les revenus de placements ne sont indexés ni dans la structure fiscale "normale", ni dans les pratiques comptables habituelles.

C'est ce genre d'ambiguïté qui amène les critiques à s'interroger sur les principes généraux qui servent à distinguer les pratiques admises et la structure de référence conceptuelle. À ma connaissance, les défenseurs du concept n'ont pas fourni de réponse satisfaisante à cette question. On trouve cependant un indice dans les remarques consacrées par Surrey et McDaniel à la prise en compte de l'inflation. Ils déclarent [1985, p. 208] que "l'indexation doit s'appliquer de manière uniforme à tous les éléments de l'assiette fiscale touchés par l'inflation, sous peine d'entraîner des dépenses fiscales". Par conséquent, les défenseurs peuvent déterminer si un écart observé par rapport à la norme d'après H-S constitue ou non une dépense fiscale selon que cet écart est appliqué ou non de manière homogène dans la législation fiscale, principe qu'a adopté le ministère des Finances [1985, p. 3] lorsqu'il évoque les mesures ponctuelles ou *ad hoc*. D'après ces critères, une disposition qui peut être considérée comme une parade ponctuelle à une lacune constatée de la structure fiscale, par rapport à une structure idéale à définir (par exemple, la déduction pour revenus de placements au Canada pour tenir compte de l'imposition de la partie inflationniste des revenus de placements), représente néanmoins une dépense fiscale.

Autrement dit, pour les défenseurs du concept, un écart par rapport à la norme selon H-S fait partie de la structure fiscale si la disposition est appliquée de manière cohérente dans toute la législation fiscale, mais il constitue une dépense fiscale lorsque la disposition n'est pas appliquée de manière uniforme, même si elle est conforme à la norme selon H-S. Étant donné que n'importe quel code fiscal comporte dans la réalité de nombreuses incohérences et mesures ponctuelles, cette attitude semble garantir dès le départ qu'un grand nombre de dépenses fiscales positives seront détectées. En outre, la cohérence ou l'uniformité n'est pas une condition suffisante pour qu'une disposition fasse partie de la structure fiscale. La législation fiscale américaine d'avant 1986 était extrêmement cohérente dans le traitement des frais d'intérêt non commerciaux -- qui étaient déductibles dans tous les cas --, mais les défenseurs n'auraient certainement pas évoqué le principe de la cohérence pour exclure la déduction des frais d'intérêt hypothécaires du budget des dépenses fiscales.

Il apparaît par conséquent qu'une disposition ne doit faire partie de la structure fiscale que si elle est conforme à la norme selon H-S et est appliquée de façon cohérente. Par ailleurs, les dispositions à l'égard desquelles le critère de H-S ne donne aucune indication peuvent être classées dans les dépenses fiscales même si elles sont appliquées de manière cohérente. Par exemple, le critère de H-S reste muet au sujet des exonérations pour personnes à charge, lesquelles sont appliquées de façon cohérente dans la législation fiscale canadienne; pourtant, elles sont considérées comme des dépenses fiscales.

Un important élément nouveau, dans le débat entourant la définition des dépenses fiscales, est le recul, chez les économistes, de l'opinion voulant que le revenu annuel selon H-S soit le meilleur indicateur de la capacité contributive. Bien des économistes préconisent une assiette fiscale représentée par les dépenses personnelles annuelles; on parle quelquefois à ce sujet d'impôt sur la consommation, mais nous préférons l'appellation d'impôt sur le revenu viager selon H-S. Nous étudierons plus loin le choix entre le revenu exhaustif et les dépenses comme assiette fiscale de référence. La constatation dont nous voulons faire état ici est qu'il n'y a à l'heure actuelle absolument aucun consensus en faveur du revenu annuel selon H-S à titre d'assiette fiscale idéale. De plus, la meilleure façon de décrire les régimes fiscaux en place au Canada, aux États-Unis et ailleurs est de parler de régimes hybrides entre un système d'imposition du revenu annuel et du revenu viager, puisqu'ils empruntent de nombreux éléments aux deux types de systèmes (encore qu'ils comportent également des dispositions qui ne sont conformes à aucun des deux). Le revenu du capital investi dans la résidence principale occupée par son propriétaire, la plupart des régimes d'épargne-retraite, les gains en capital (dans la mesure où ils sont réalisés uniquement pour en consommer le produit), le capital lui-même et certains autres éléments de revenu sont en fait imposés sur la base du revenu viager au Canada et aux États-Unis. Étant donné cette schizophrénie (ou doit-on parler de compromis?) de la législation fiscale, qui donc est en mesure de déterminer si, comme le relève Shoup [1975, p. 1335], le système actuel d'impôt sur le revenu des particuliers est un impôt imparfait sur la dépense (ou le revenu viager) auquel sont rattachés des éléments de revenu annuel ou un impôt imparfait sur le revenu annuel comportant des éléments de dépenses?

L'utilisation d'une structure fiscale "idéale", qu'il s'agisse du revenu annuel selon H-S, des dépenses ou d'une autre assiette, pose un autre problème conceptuel fondamental. Dans quel sens la structure de référence ou la norme est-elle idéale? L'une des réponses est fournie par la théorie économique de la structure fiscale optimale de bien-être social. Bien que l'imposition uniforme de toutes les sources et utilisations du revenu soit optimale pour le bien-être social dans certaines conditions extrêmement restrictives, les écrits consacrés à la fiscalité optimale (à partir des célèbres aperçus de Ramsey) concluent que dans la réalité, avec les distorsions du marché, les externalités et les articles non imposables, une taxation uniforme n'a guère de chance d'être idéale. Il se peut au contraire qu'une structure fiscale idéale exige des écarts par rapport à l'assiette du revenu selon H-S. Les défenseurs rétorquent que la désignation d'un poste à titre de dépenses fiscales ne signifie pas que la disposition en question ne soit pas souhaitable. Pourtant, s'il en est ainsi, comment peut-on justifier une structure de référence normative? Il est assez difficile de définir une structure de référence à partir d'un concept normatif et, simultanément, d'en rejeter la dimension normative.

Cette incohérence conceptuelle peut être réglée si les critères normatifs de la structure de référence ne sont pas fondés sur des critères de bien-être social. Il existe plusieurs autres possibilités. L'une d'elles, suggérée par Surrey, est l'équité horizontale. Cependant, comme l'a fait remarquer Feldstein [1976], l'objectif de l'équité horizontale crée de sérieux problèmes, dont le moindre n'est pas le risque de conflit avec l'objectif de bien-être social. Il m'apparaît néanmoins que l'idée selon laquelle les dépenses fiscales peuvent servir à repérer les iniquités horizontales dans le régime fiscal mérite un plus ample examen. Une autre possibilité nous est suggérée par la théorie du choix public. Dans son exposé initial en faveur d'une définition exhaustive du revenu, Simons avait souligné que l'un de ses avantages était de réduire au minimum les dissensions entre contribuables au sujet de la répartition du fardeau fiscal. Une imposition uniforme, à l'inverse d'un système fiscal non uniforme, permet de couper court aux négociations politiques et aux pressions. La détermination des dépenses fiscales peut être considérée comme un prolongement de ce genre de raisonnement. La transparence des écarts par rapport à un revenu exhaustif (qui pourrait d'ailleurs tout aussi bien être défini dans un cadre viager, à cette fin), tels qu'ils apparaissent dans les documents de dépenses fiscales, peut avoir pour effet de limiter la capacité des personnes influentes sur le plan politique d'obtenir des allégements fiscaux aux dépens de ceux qui ne jouissent pas du même pouvoir.

Pour conclure à ce sujet, notons que le rôle de l'impôt minimum de remplacement (i.m.r.) dans la définition de dépenses fiscales pourrait être étudié. S'il est une occasion où les autorités fiscales donnent une vague idée de leur conception de la structure "normale" de l'impôt, c'est bien dans la formulation de l'i.m.r. Les mesures préférentielles prévues dans le code normal des impôts et exclues pour l'application de l'i.m.r. pourraient raisonnablement et objectivement être considérées

comme des dépenses fiscales. Au Canada, cependant, l'i.m.r. est plutôt rudimentaire et ponctuel. De plus, il ne s'applique qu'à une poignée de contribuables, de sorte qu'il n'a guère de chances d'être un critère exclusif de définition de l'assiette fiscale de référence.

III.3 Période comptable

Le maillon le plus faible, peut-être, de l'argumentation déployée en faveur du revenu exhaustif selon H-S comme assiette fiscale est l'identification du revenu annuel à la capacité contributive. Tout comme l'exigence d'un budget gouvernemental équilibré sur une base annuelle, l'utilisation d'une période annuelle de déclaration pour la détermination de la politique fiscale amène à se demander pourquoi le temps que prend notre planète pour faire le tour du soleil devrait entrer en ligne de compte en matière fiscale. Sans doute, même les plus chauds partisans de l'assiette fiscale selon H-S répondraient : "Rien à voir. Le choix d'une période comptable annuelle est tout simplement une convention largement admise."

Il est vrai que les flux tels que le revenu doivent être mesurés sur une période donnée et que l'année constitue l'intervalle le plus commode pour les évaluer; cependant, c'est une toute autre affaire que de fonder des décisions de politique fiscale sur des commodités comptables, en particulier lorsqu'on dispose de solutions de rechange. Au cours des quelques dernières années, trois études remarquées de la réforme fiscale[4], de même que de nombreux écrits d'universitaires, ont fait valoir des arguments puissants en faveur d'une assiette fiscale qui, en fait, mesurerait le revenu sur une période plus longue. Une période normale pour l'établissement de la capacité contributive, en particulier quand l'entité fiscale est le particulier, est la durée de vie du contribuable parce que toutes les sommes reçues sont dépensées au cours de cette période. Dans l'assiette fiscale viagère selon H-S, toutes les sommes reçues par le contribuable de son vivant sont imposées lorsqu'elles sont dépensées ou au décès du contribuable, et non à mesure que ce dernier les reçoit. À la différence de l'assiette constituée par le revenu exhaustif selon H-S, l'assiette du revenu viager selon H-S ne fait aucune distinction entre les contribuables qui reçoivent ou dépensent leur revenu à des moments différents. Un impôt sur le revenu viager peut être mis en place sans renoncer à la commodité d'une période de déclaration annuelle si l'on impose la dépense annuelle plutôt que le revenu couru du contribuable[5]. Les dépenses comprennent les dons et les legs faits par le contribuable à des bénéficiaires ne faisant pas partie de l'entité fiscale choisie.

Dans les écrits consacrés aux dépenses fiscales, plusieurs critiques ont exprimé l'avis que l'assiette selon H-S était "anti-capital" (Wagner [1979, p. 17]) et entraînait une "double imposition de l'épargne". Les tenants de l'imposition du revenu viager soulignent que l'impôt sur le revenu annuel fait peser un fardeau plus lourd sur un contribuable qui, sur sa durée de vie, jouit du même ensemble de produits et de services qu'un autre mais qui reçoit son revenu plus tôt ou le dépense plus tard au cours du cycle de vie, même si l'on ne tient pas compte des problèmes de calcul de la moyenne de l'impôt liés à une structure graduée des taux d'imposition[6]. Pour cette raison, l'impôt sur le revenu annuel incite à la consommation plutôt qu'à l'épargne et n'est pas neutre comme on le prétend parfois. En conséquence, si l'on se sert du critère de "neutralité" pour définir une dépense fiscale, comme dans le document consacré par le Canada aux dépenses fiscales, les dispositions permettant de reporter l'impôt comme les mesures sur l'épargne de retraite devraient être autorisées dans la structure fiscale de référence puisque ces dispositions, loin de réduire la neutralité du régime fiscal dans le temps, la favorisent. Ces dispositions figurant parmi les plus importantes dans les

---

4 Les "blueprints" du Trésor des États-Unis [1977], le rapport Meade au Royaume-Uni [1978] et l'étude intitulée Hors du labyrinthe fiscal, du Conseil économique du Canada [1987].

5 Irving Fisher faisait partie des premiers partisans de ce genre d'impôt. Fait à noter, il parlait à ce sujet d'impôt sur le revenu plutôt que d'impôt sur la consommation.

6 Voir en particulier à ce sujet le Conseil économique du Canada [1987] et Bruce [1988].

budgets de dépenses fiscales de la plupart des pays, il apparaît clairement que le choix du revenu viager plutôt que du revenu annuel selon H-S comme référence est une question non négligeable[7].

Deux autres questions à l'égard desquelles la période comptable joue un rôle sont le régime à appliquer aux pertes imposables et la déduction des coûts en capital, par exemple la dépréciation. Ce dernier sujet sera évoqué dans la section qui traite de l'impôt sur les bénéfices des sociétés. Lorsque les pertes ne peuvent être portées en diminution du revenu imposable courant ou passé, le contribuable peut les reporter aux années futures, mais il le fait alors sans intérêt. Par conséquent, le report d'une perte fiscale depuis une année où le revenu selon H-S est négatif (par opposition à un allégement fiscal tel que l'amortissement accéléré des dépenses en immobilisation) est exactement le contraire d'un report d'impôt -- le contribuable accorde un prêt sans intérêt à l'État au lieu que ce soit le contraire. L'impératif de cohérence dans le budget des dépenses fiscales exigerait la déclaration des dépenses fiscales négatives, en cas de report d'impôt négatif. Pourtant, les défenseurs sont portés à considérer comme une augmentation des dépenses fiscales les dispositions, telles les mécanismes de locations d'impôt de la loi fiscale de redressement économique de 1981 (Economic Recovery Tax Act) aux États-Unis, qui permettaient aux contribuables d'utiliser des pertes fiscales au cours de la même année d'imposition. La raison en est que ces dispositions permettent aux contribuables qui n'ont pas de revenu imposable positif de bénéficier de dépenses fiscales dont ils ne pourraient autrement se prévaloir. Ce raisonnement n'est valable que si les pertes fiscales sont entraînées par des allégements fiscaux et ne résultent pas d'un revenu selon H-S négatif.

III.4 Entité fiscale

Les défenseurs reconnaissent que la norme de H-S ne parle pas de l'entité fiscale à adopter dans la structure fiscale de référence. Par conséquent, cette norme ne permet pas de déterminer si les dispositions qui rajustent le revenu imposable en fonction du nombre de membres d'un ménage ou qui permettent d'établir la moyenne du revenu entre les membres d'une famille constituent des dépenses fiscales. Surrey et McDaniel [1985, p. 191] déclarent que, "s'il existe une décision bien claire au niveau de la politique fiscale" en ce qui concerne l'entité fiscale à retenir, on peut déterminer des dépenses fiscales de ce genre. Cela est incontestable, mais il est peu probable que des principes aussi nettement établis soient à prévoir prochainement, pas plus qu'on ne s'attend à obtenir des lignes directrices claires pour le choix d'une assiette fiscale et d'une période comptable de référence. Comme toujours, le comptable des dépenses fiscales en est réduit à déduire l'entité fiscale projetée à partir des nombreuses dispositions fiscales existantes, qui sont souvent incohérentes.

Comme on peut s'y attendre, ce domaine offre de grandes possibilités d'argumentation *pro domo*. Un cas typique est celui des exemptions au titre du conjoint et des personnes à charge au Canada. Ces dispositions figurent parmi les plus importantes de ce qu'il est convenu d'appeler les dépenses fiscales, dans le régime d'impôt des particuliers au Canada. Pourtant, ceux qui affichent leur scepticisme à l'égard du concept de dépenses fiscales considèrent que ces dispositions font partie de la structure fiscale. Le Conseil national du bien-être social, dans des documents qu'il a consacrés à l'énorme "système d'assistance sociale caché" au Canada, reconnaît dans une note en bas de page [1979, p. 29] que ces exonérations peuvent être considérées comme faisant partie de la structure fiscale, tout en soutenant que cela n'est pas le cas au Canada, à la différence des États-Unis, "parce que nous avons le programme universel d'allocations familiales..." -- ce qui laisse sans doute entendre que l'on peut invoquer, dans le cas du Canada, le critère d'équivalence fonctionnelle à un programme de dépenses. Je ne trouve guère logique que le caractère de dépense fiscale d'une disposition qui se traduit par plusieurs milliards de dollars de recettes dépende de l'existence ou de l'absence d'un programme de dépenses particulier (après tout, on pourrait bien avoir un programme d'allocations familiales aux États-Unis et ne pas en avoir au Canada).

---

7 On trouvera un bon exposé de la comparaison entre dépense et revenu comme assiette de référence dans Bradford [1986, chapitre 11].

La question de l'entité fiscale à retenir illustre de nouveau la lacune fondamentale du concept de dépenses fiscales qu'a mise en relief Bittker [1969]. Il n'existe aucune disposition, que ce soit dans la Loi de l'impôt sur le revenu du Canada ni, sans doute, dans celle de n'importe quel autre pays, qui permette de déduire que la "véritable" entité fiscale pour le pays considéré est le particulier plutôt que la famille, pas plus qu'il n'est possible de déduire que la "véritable" assiette fiscale est le revenu annuel selon H-S plutôt que la dépense ou quelque autre valeur représentant le revenu selon H-S sur une plus longue période. La meilleure façon de décrire l'entité fiscale au Canada est probablement le particulier, mais avec certains aménagements limités au titre des personnes à charge, de sorte qu'il s'agit sans doute d'un genre de compromis entre les diverses solutions "pures". Il en est de même avec l'assiette fiscale, qu'on peut considérer comme étant le revenu annuel, avec des rajustements au titre de l'épargne-retraite, comme dans le Livre blanc sur la réforme fiscale de 1987 du ministère des Finances. Cependant, les défenseurs du concept de dépenses fiscales ne semblent pas pouvoir admettre la possibilité que la structure fiscale visée soit un hybride des conceptions pures.

Ce purisme, conjugué aux critères du pragmatisme et de la cohérence, entre autres choses, qui permettent aux défenseurs de ne pas tenir compte des concepts stricts lorsque cela ne fait pas leur affaire, les amène à donner une définition extrêmement large des dépenses fiscales. Le traitement des dispositions fiscales qu'on pourrait raisonnablement considérer comme faisant partie de la structure fiscale mais qui sont présentées comme des dépenses fiscales parce que les défenseurs insistent sur une définition pure de l'assiette fiscale de référence, de l'entité fiscale etc., est l'un des obstacles les plus importants à une acceptation plus générale de la notion de dépenses fiscales. Si l'on pouvait définir ou déclarer les dépenses fiscales d'une manière qui tienne compte du caractère hybride de la structure fondamentale des impôts, qui peut être une combinaison des formes "pures", le concept de dépenses fiscales ne susciterait vraisemblablement pas autant la controverse. Bien qu'il soit sans doute impossible de s'entendre sur la question de savoir si l'assiette fiscale devrait être constituée par la dépense ou par le revenu, ou l'entité fiscale par le particulier ou la famille, peut-être pourrait-on amener les intéressés à convenir qu'une disposition fiscale particulière est incompatible avec une assiette constituée par la dépense ou une assiette représentée par le revenu, une entité fiscale formée par le particulier ou par la famille, etc.

Une autre question, au sujet du choix de l'entité fiscale, est le cas des dispositions qui visent à intégrer les systèmes d'impôt direct des sociétés et des particuliers. Les défenseurs du concept, tout en reconnaissant le mérite des calculs de revenu théorique, envisagent avec réticence de considérer l'absence d'intégration comme une dépense fiscale négative. Ils soutiennent que l'usage général aux États-Unis est constitué par un système d'impôt des sociétés de type classique, de sorte que tous les allégements fiscaux ponctuels en faveur des dividendes devraient être considérés comme des dépenses fiscales. Au Canada, le mécanisme de crédit d'impôt et de majoration des dividendes est classé dans les "postes pour mémoire" du document officiel, ce qui entretient la plus grande incertitude à ce sujet. Pourtant, les dispositions d'intégration laissent beaucoup à désirer au Canada. La raison pour laquelle le crédit d'impôt pour dividendes devrait se trouver dans les postes pour mémoire, mais non l'exonération partielle des gains en capital, qui peut elle aussi être considérée comme une mesure d'intégration *ad hoc* ou ponctuelle, n'est pas bien claire[8]. Les remarques formulées précédemment au sujet de l'insistance mise sur la "pureté" sont toutes aussi valables dans ce domaine-ci.

III.5 Caractéristiques administratives

Une disposition du régime fiscal peut avoir été adoptée dans un but de simplicité administrative. C'est le cas par exemple des méthodes de comptabilité de caisse dont l'emploi est autorisé aux agriculteurs, aux pêcheurs, aux membres de professions libérales et à certaines petites entreprises pour lesquels un système de comptabilité d'exercice serait coûteux. En général, cette

---

[8] On pourrait soutenir que l'imposition partielle des gains en capital s'applique à tous les gains en capital et non uniquement à ceux qui sont attribuables aux bénéfices non répartis. Toutefois, cela ne justifie pas le comptage de toutes les exonérations de gains en capital dans les dépenses fiscales.

disposition procure également un report d'impôt à ces contribuables. Les puristes, parmi les défenseurs du concept, considéreraient ces dispositions comme des dépenses fiscales, tandis que les pragmatiques pourraient vouloir les considérer comme faisant partie de la structure fiscale de référence, parce que leur objet fondamental est la simplicité administrative. Il est peu probable qu'on parvienne jamais à déterminer de manière satisfaisante si ces dispositions obéissent à des objectifs administratifs ou constituent des allégements fiscaux en faveur de la petite entreprise (ou les deux!). Par conséquent, l'intention du législateur peut être d'un secours limité ou nul lorsqu'il s'agit de déterminer si des dispositions de ce genre doivent être considérées comme des dépenses fiscales. Il ne paraît pas possible, à cet auteur à tout le moins, de ne pas faire intervenir le jugement dans ce genre de situation. À condition que les sommes en jeu soient faibles, cela ne devrait pas représenter un obstacle insurmontable à la définition des dépenses fiscales.

IV. Définition des dépenses fiscales dans le cas des autres prélèvements fiscaux

La définition des dépenses fiscales est encore plus discutable dans le cas des prélèvements autres que l'impôt sur le revenu des particuliers, car l'équivalent du critère de H-S, en ce qui concerne l'assiette de référence, n'existe pas toujours ou, lorsqu'il existe, n'a pas forcément d'interprétation évidente. Les pays qui produisent un budget des dépenses fiscales incorporent généralement parmi ces dernières celles qui relèvent aussi bien de l'impôt des sociétés que de l'impôt direct des particuliers, mais dans bien des cas les dépenses fiscales correspondant aux taxes de vente et d'accise ainsi qu'aux prélèvements salariaux ne sont pas déclarées.

L'existence d'une combinaison de prélèvements fiscaux pose un problème fondamental pour le concept même des dépenses fiscales. S'il existe une assiette fiscale "idéale", ce qui paraît essentiel pour la doctrine des dépenses fiscales, pourquoi trouve-t-on toute une gamme de taxes et d'impôts différents, ayant chacun son assiette? Une question connexe peut être posée au sujet du critère de neutralité employé par le ministère des Finances. Comment la neutralité peut-elle bien avoir une signification différente dans le cas des taxes d'accise, de la taxation générale de la consommation et des impôts directs? Si la taxation des biens en immobilisation (autres que les biens durables de consommation) n'est pas considérée comme neutre sous le régime d'un impôt indirect, pourquoi l'imposition des revenus du capital est-elle jugée neutre dans le cadre de l'impôt sur le revenu?

Ces questions peuvent conduire à de curieuses anomalies dans le chiffrage global des dépenses fiscales. Comme l'existence d'une combinaison de prélèvements fiscaux et des structures de référence différentes selon les prélèvements sont admises dans le cadre de la structure fiscale, une modification de la composition des impôts peut réduire le niveau des dépenses fiscales même si, dans l'ensemble, la taille, le fardeau et les encouragements du régime fiscal considérés globalement ne varient pas ou sont modifiés dans un sens qui, dans un souci de cohérence, nécessiterait une augmentation des dépenses fiscales telles qu'elles sont mesurées. Supposons par exemple que le gouvernement réduise l'importance relative, dans l'ensemble des prélèvements fiscaux, d'un impôt sur le revenu des particuliers dont certaines dispositions permettent de reporter les impôts jusqu'à ce que le revenu soit consommé, et qu'il accroisse l'importance relative de la taxe de vente. Étant donné que la dépense est considérée comme l'assiette normale de la taxe de vente, tandis que les dispositions de report de l'impôt sur le revenu donnent lieu à une dépense fiscale, le niveau mesuré des dépenses fiscales baisse même si le régime fiscal considéré dans son ensemble permet désormais "davantage de reports" dans la mesure où l'on alourdit les prélèvements fiscaux sur la dépense et où l'on les allège sur le revenu.

En outre, comme la taxe de vente est proportionnelle à la dépense, la progressivité globale de l'impôt sur le revenu et de la taxe de vente combinés se trouve réduite, ce que le gouvernement pourrait compenser en instituant un crédit d'impôt (déductible de l'impôt sur le revenu) au titre de la taxe de vente payée par les ménages à revenu modique ou en exonérant de la taxe de vente des produits de base comme l'alimentation. Même si ces mesures ne font que rétablir la répartition antérieure du fardeau fiscal global, le crédit ou les exemptions sont considérés comme de nouvelles dépenses fiscales. Ce genre d'expérience permet de constater que l'ensemble des dépenses fiscales peut augmenter ou diminuer lors de modifications de la composition des prélèvements fiscaux qui ont un effet nul, ou des effets compensatoires, sur la taille ou la répartition globale du fardeau fiscal.

Ce défaut est imputable en partie à la façon trop large dont les défenseurs définissent les dépenses fiscales et au fait que ces dernières comportent des dispositions qui font plutôt partie de la structure des impôts ou taxes considérés. Si l'on donnait un sens plus étroit au concept de dépenses fiscales dans le cas des impôts directs, les modifications de composition des impôts risqueraient moins d'exercer un effet important sur le niveau des dépenses fiscales telles qu'elles sont mesurées.

Je voudrais maintenant aborder quelques difficultés précises posées par l'application du concept de dépenses fiscales à l'impôt des sociétés et aux impôts indirects. Si l'on fait abstraction de l'impôt des particuliers, c'est l'impôt des sociétés qui fournit le plus grand nombre de dépenses fiscales, dans un budget type des dépenses fiscales. C'est pourquoi je lui consacrerai une bonne partie de mon exposé.

IV.1 Dépenses fiscales liées à l'impôt des sociétés

On s'entend encore bien moins au sujet de l'assiette à retenir pour l'impôt direct des sociétés que pour l'impôt sur le revenu des particuliers, principalement parce que la justification de l'impôt des sociétés est moins claire. La théorie la plus cohérente est celle du revenu théorique, selon laquelle un impôt doit être établi au niveau de la société de manière à imposer le revenu théorique des actionnaires à mesure qu'il s'accumule dans la société. D'après cette théorie, l'impôt sur le bénéfice des sociétés ne devrait être rien de plus qu'un mécanisme de retenue de l'impôt sur le revenu des particuliers. Une autre théorie est le point de vue classique selon lequel la société représente une entité distincte de ses actionnaires et constitue un contribuable de plein droit. Il est extrêmement difficile de présenter des arguments économiques convaincants à l'appui de cette thèse[9].

Si l'on admet cette théorie, toutes les dépenses fiscales liées aux sociétés, dans un régime d'impôt totalement intégré, pourraient être considérées comme des reports d'impôt parce qu'elles résultent uniquement du fait que l'impôt des sociétés ne produit pas une retenue intégrale de l'impôt sur le revenu des particuliers[10]. Par exemple, une déduction excessive au titre des dépenses d'entreprise réduit l'impôt des sociétés, mais un effet exactement compensatoire serait produit par l'augmentation de l'impôt des particuliers, si la hausse résultante du bénéfice après impôt de la société était versée aux actionnaires sous forme de dividendes. La seule dépense fiscale réelle est constituée par le report de cet impôt des particuliers quand la société conserve des bénéfices au lieu de les distribuer. Il va sans dire que ce genre de raisonnement n'est pas utilisé par les défenseurs du concept de dépenses fiscales, pas plus qu'il n'apparaît dans les documents consacrés aux dépenses fiscales par les gouvernements, même dans les pays qui, tel le Canada, font la distinction entre les dispositions d'intégration (c'est-à-dire le mécanisme de crédit et de majoration des dividendes) et les autres dépenses fiscales en les plaçant dans une catégorie pour mémoire.

En cas de surintégration, les dépenses fiscales liées aux sociétés se traduiront par une exonération, plutôt que par un simple report de l'impôt. Cependant, si l'intégration est partielle, les dépenses fiscales relatives aux sociétés réduisent la dépense fiscale négative résultant d'une intégration partielle, qui devrait être -- mais n'est pas -- incorporée au budget des dépenses fiscales. Par conséquent, sauf en cas de surintégration, l'inclusion des dépenses fiscales relatives aux sociétés à titre d'équivalent des déductions et des exonérations, plutôt qu'à titre de report de l'impôt des particuliers, représente un double comptage si l'on souscrit à la thèse du revenu théorique. Comme

---

9 Parmi les autres arguments économiques invoqués pour justifier l'imposition du bénéfice des sociétés, mentionnons la fonction de perception des recettes fiscales sur le revenu du capital étranger qui, autrement, bénéficieraient au trésor d'un pays étranger, et l'imposition différentielle du profit et de la rente économiques. À ce sujet, voir Boadway et collaborateurs [1984].

10 Je ne tiens pas compte dans cet exposé du revenu s'accumulant dans la société au profit des non-résidents.

cette thèse représente la théorie la plus cohérente pour justifier l'impôt des sociétés, il convient de consacrer des recherches plus approfondies à la mesure des dépenses fiscales liées aux sociétés avant d'accorder du crédit aux chiffres figurant dans le budget des dépenses fiscales. Au niveau le plus fondamental, il se pourrait même que les dépenses fiscales liées aux sociétés ne correspondent pas à la perte de recettes déclarée, car les recettes fiscales se trouvent augmentées au niveau des particuliers quand sont distribués les bénéfices après impôt supérieurs qui résultent des dépenses fiscales relatives aux sociétés.

À titre d'illustration, considérons la plus importante dépense fiscale dans le secteur des sociétés, l'amortissement accéléré. Tout d'abord, l'amortissement accéléré correspond en fait à un report de l'impôt des sociétés plutôt qu'à une perte de recettes fiscales car il modifie le profil temporel -- et non le montant total -- des déductions pour amortissement. Ensuite, dans la mesure où des bénéfices après impôts plus élevés -- grâce à l'amortissement accéléré -- sont distribués au cours de la période courante aux actionnaires au lieu d'être conservés par l'entreprise, ils entraînent un paiement d'impôt personnel plutôt que d'impôt des sociétés, de sorte qu'il n'y a même pas de report de l'impôt si l'on souscrit à la thèse du revenu théorique. La seule dépense fiscale est le report de l'impôt des sociétés sur la fraction des bénéfices qui n'est pas répartie.

Les défenseurs du concept de dépenses fiscales, tout en se déclarant parfois mal à l'aise à cause de cette idée, souscrivent généralement à la théorie classique de l'impôt des sociétés. Les tenants américains du concept soutiennent que cette attitude est justifiée du fait qu'il s'agit de la pratique déclarée des autorités fiscales. Il est plus difficile de faire valoir cette argumentation au Canada et dans les autres pays où l'on a recouru à la thèse du revenu théorique pour instaurer des mécanismes d'intégration. Les défenseurs adaptent ensuite l'assiette selon H-S à l'impôt direct des sociétés en définissant le revenu des sociétés selon H-S comme le revenu qui pourrait être distribué sans grever le capital. Bien que ce point de vue paraisse quelque peu artificiel, il est au moins conforme au critère de neutralité ou au principe selon lequel "un dollar est un dollar" qui sous-tend l'assiette selon H-S, à condition de ne pas tenir compte du manque de neutralité dans la décision d'investissement.

Après cet acte de foi constitué par l'extension de l'assiette selon H-S aux sociétés, l'identification des dépenses fiscales suivant la méthode élaborée dans le cas de l'impôt des particuliers est relativement simple. Une importante controverse entoure les déductions relatives au coût du capital, et en particulier la déduction pour amortissement. Bien que la conception de la dépréciation économique selon les économistes (c'est-à-dire la variation de valeur du bien) convienne en principe à cette fin, il s'agit d'une notion entièrement abstraite dont la mesure, même approximative, est difficile. De même, la notion de dépréciation économique exige une prise en compte de l'inflation si l'on veut être tant soi peu logique. Par conséquent, des dépenses fiscales négatives doivent être utilisées dans le cas des régimes d'impôt des sociétés non indexés, pour la cohérence du document de dépenses fiscales, si l'on veut utiliser la notion de dépréciation économique[11]. Les défenseurs (par exemple Surrey et McDaniel [1985, p. 208-209]) rejettent l'indexation pour le motif qu'en pratique elle fait pas partie du régime normal d'impôt des sociétés. Si tel est le cas, ils ne peuvent pas simultanément recourir à la notion de dépréciation économique pour définir les dépenses fiscales, cette notion n'ayant aucun sens si elle n'est pas définie par rapport à un pouvoir d'achat constant.

Les défenseurs ont certainement raison d'affirmer que les déductions fiscales pour amortissement sont supérieures à la dépréciation économique, peu importe sa valeur. Les bâtiments et la machinerie sont manifestement amortis en totalité alors qu'ils sont encore productifs pour une longue période. Cependant, cette constatation ne permet pas en soi de chiffrer la dépense fiscale

---

11 La dépense fiscale correspondant à l'absence de prise en compte de l'inflation au niveau des sociétés pourrait être positive puisqu'on déduit les paiements d'intérêt nominaux plutôt que réels. Cependant, ce dernier élément serait compensé par des dépenses fiscales négatives au niveau des particuliers quand l'élément inflationniste de l'intérêt est imposé au niveau du ménage, si l'on ne tient pas compte des différences entre les taux marginaux d'imposition des sociétés et des particuliers.

correspondant à l'amortissement accéléré, car il faut pour cela connaître le degré d'accélération des déductions. Il convient à cette fin de déterminer la dépréciation économique, ce qui oblige à connaître, entre autres choses, le rajustement à apporter au titre de l'inflation.

Les défenseurs peuvent recourir -- et recourent en fait -- à l'amortissement comptable pour définir la dépense fiscale relative à l'amortissement accéléré. Cette méthode a l'avantage d'être concrète, mais il est gênant d'accorder autant d'importance en la matière à l'opinion qu'un comptable peut se faire de la juste valeur de la déduction pour amortissement, car on ne voit pas en quoi il serait mieux placé que le comptable des dépenses fiscales pour évaluer la dépréciation économique. Comme le démontre Kahn [1979], rien ne permet de croire que des conventions comptables usuelles comme l'amortissement linéaire ou les fonds d'amortissement devraient présenter un rapport cohérent avec une mesure appropriée de la dépréciation. Là encore, peu importe la déduction pour amortissement qui est considérée comme la bonne, la déduction excédentaire permise par les autorités fiscales devrait être considérée comme un report d'impôt plutôt qu'une exonération car, dans tous les cas, la somme des déductions effectuées dans le temps ne peut être supérieure au prix de base du bien considéré.

Pour des raisons décrites précédemment, la décision du Trésor des États-Unis d'éliminer l'excédent de l'amortissement accéléré (ACRS) sur l'amortissement comptable, dans l'Analyse G spéciale, n'est peut-être pas dénuée de fondement. Même si Surrey et McDaniel ont certainement raison d'affirmer que l'amortissement accéléré est supérieur à la dépréciation économique, il n'existe tout simplement aucun moyen de chiffrer l'excédent avec une exactitude satisfaisante, à tout le moins à l'aide des principes employés par les théoriciens des dépenses fiscales, de telle sorte qu'une omission serait assez défendable dans ce cas. Nous ne voulons pas dire que l'amortissement accéléré ne constitue pas un avantage fiscal, puisque cela a été démontré de manière convaincante par les études consacrées aux taux effectifs d'imposition. Il est toutefois difficile de voir comment l'amortissement accéléré pourrait prendre la forme d'un programme de dépenses, et les répercussions, sur le produit de l'impôt des sociétés, de la différence entre l'amortissement accéléré et l'amortissement comptable du coût historique ne semble pas constituer une mesure appropriée ou significative de l'encouragement à l'investissement ainsi fourni. Pour cette raison, on peut valablement douter que le concept de dépenses fiscales soit bien adapté au suivi de ce genre de dispositions dans le régime fiscal.

Une autre question conceptuelle, dans la définition des dépenses fiscales relatives aux sociétés, est le choix de l'entité fiscale. Nous avons déjà évoqué la distinction entre la société et ses actionnaires. Cependant, même si l'on souscrit à cette théorie classique des entités distinctes, il reste à déterminer le régime à appliquer aux sociétés affiliées, sous l'angle des dépenses fiscales. Si l'on adhère à la théorie classique, la cohérence paraît exiger que des sociétés affiliées soient considérées comme des entités distinctes à tous égards, mais les défenseurs sont habituellement disposés à considérer que l'exonération des dividendes intersociétés fait partie de la structure fiscale afin d'éviter une double imposition. Cette incohérence des analystes est probablement excusable, la législation fiscale manquant elle-même de cohérence. Par exemple, les dividendes peuvent être distribués en franchise d'impôt d'une société à une autre, au Canada, mais les profits et les pertes ne peuvent être consolidés entre sociétés affiliées, et les gains en capital sont imposés à des taux fractionnels. Par conséquent, des sociétés différentes sont traitées comme des entités distinctes pour certaines fins du régime fiscal et non pour d'autres. Là encore, les autorités fiscales ne choisissent pas de façon cohérente la théorie des entités distinctes ou celle du revenu théorique, mais une combinaison des deux, pour appliquer l'impôt aux sociétés.

Le choix de la période comptable appropriée, dans le cas de l'impôt des sociétés, fait l'objet d'un débat analogue à celui que suscite l'impôt des particuliers à cet égard. L'imposition du bénéfice annuel des sociétés selon les principes de la comptabilité d'exercice n'est pas "neutre" à l'égard du calendrier des encaissements et décaissements des sociétés. Elle exerce plutôt un effet dissuasif sur l'investissement par rapport à une situation de non-imposition et fausse les décisions d'allocation temporelle de la société. Même si cette dernière n'a pas, à l'inverse d'un particulier, une durée de vie naturelle qui justifierait un impôt sur le revenu "viager", il existe une assiette équivalente pour l'impôt des sociétés, qu'on appelle l'assiette des mouvements de caisse. Cette assiette permet de déduire immédiatement et en totalité le coût des biens d'équipement durables (ce qui serait considéré comme une dépense fiscale massive par les défenseurs), mais n'autorise pas la déduction des intérêts.

Si cette assiette était prise pour référence, il n'y aurait absolument aucune dépense fiscale au titre des reports dans le système d'imposition des sociétés, les seules dépenses étant entraînées par les exonérations et les éléments exclus des bénéfices purs des sociétés.

IV.2 Définition des dépenses fiscales dans le cas des impôts indirects

Si la notion de dépenses fiscales peut être étendue de façon assez naturelle à une taxe de vente générale, son application à un impôt indirect sélectif pose d'importants problèmes conceptuels. Les défenseurs reconnaissent une taxe d'accise à assiette étroite, par exemple une taxe applicable à l'alcool ou aux cigarettes, comme une taxe en soi et ne considèrent pas que l'exclusion de tous les autres éléments entraîne une importante dépense fiscale. Cependant, comment faut-il traiter un prélèvement comme la taxe sur les ventes des fabricants au Canada, qui est établie à un palier intermédiaire de production, exclut la plupart des services et présente de nombreuses caractéristiques sélectives, même à l'égard de son assiette déclarée? De même, qu'en est-il des taxes sur les ventes au détail imposées par les provinces et dont les produits alimentaires sont exonérés dans tous les cas? Cette exonération constitue-t-elle une dépense fiscale, qui serait alors présente dans toutes les taxes de vente appliquées au Canada, ou fait-elle partie de la structure fiscale? Il arrive par ailleurs que la taxe de vente soit appliquée "en cascade". On pourrait raisonnablement faire valoir que cette application en cascade doit donner lieu à une dépense fiscale négative, encore que celle-ci soit difficile à chiffrer.

Même dans le cas des impôts indirects ayant une large assiette, la question de la structure de référence se pose. Les impôts indirects peuvent s'appliquer à la consommation ou au revenu. Ce dernier cas se présente lorsque les dépenses consacrées aux biens d'équipement durables sont taxées, car cela revient à imposer par anticipation le revenu du capital. Dans la plupart des cas, les impôts indirects sont conçus de manière à ne pas taxer les biens d'équipement durables, mais ce résultat est invariablement atteint de manière imparfaite, de sorte que les biens en question sont partiellement taxés. Par conséquent, à l'instar de l'impôt sur le revenu des particuliers, un impôt indirect général peut être considéré comme un impôt sur le revenu imparfait ou une taxe à la consommation imparfaite. Même si les défenseurs présument que la consommation constitue l'assiette appropriée pour la structure de référence d'un impôt indirect d'application générale (Surrey [1973, p. 21]), on ne voit pas trop pourquoi l'assiette de référence devrait être la consommation pour les taxes de vente, mais le revenu annuel selon H-S pour l'impôt direct des particuliers.

L'une des caractéristiques surprenantes du document consacré aux dépenses fiscales est l'omission des dépenses fiscales relatives aux droits à l'importation. Les économistes savent que les droits de douane équivalent à une taxe d'accise sur la consommation intérieure d'un produit, combinée à une subvention aux producteurs intérieurs du même produit destiné à la consommation intérieure, au même taux. Aussi un droit de douane représente-t-il la dépense fiscale par excellence. Il ne procure que de faibles recettes et joue à peu près uniquement un rôle de subvention à la production financée par une taxe. Il est difficile de comprendre pour quelle raison les droits tarifaires sont omis, si ce n'est, peut-être, du fait qu'ils constituent une faible source de recettes publiques. Même si les recettes fiscales produites sont faibles, les dépenses fiscales en cause risquent d'être extrêmement importantes. On pourrait aussi prétendre que les droits tarifaires sont omis parce que leur objectif premier n'est pas de procurer des recettes à l'État. Cela traduit tout simplement le fait qu'il s'agit presque entièrement de dépenses fiscales. Il reste que les droits à l'importation représentent des subventions implicites financées indirectement par le pouvoir de taxation de l'État, qui échappent au mécanisme de contrôle des dépenses. Étant donné qu'il s'agit à peu de choses près de la définition des dépenses fiscales, il n'est guère logique de les exclure.

V. Effet distributif des dépenses fiscales

L'un des aspects les plus controversés et, aux yeux des défenseurs, les plus négatifs des dépenses fiscales est leur caractère extrêmement régressif. Les déductions et les exonérations de revenu imposable procurent au contribuable des avantages proportionnels à son taux marginal d'imposition. Dans le cas de l'impôt sur le revenu des particuliers, dont les taux sont gradués, cela signifie qu'une déduction d'un montant donné procure une économie d'impôt beaucoup plus importante à une personne à revenu élevé qu'à un contribuable dont le revenu imposable est faible, et une économie absolument nulle à un citoyen qui ne paie pas d'impôt. Surrey [1973] a parlé à ce sujet d'"équité à l'envers", expression qui est restée.

L'idée qu'une dépense fiscale possède cette propriété d'équité à l'envers a été utilisée de façon très efficace par les défenseurs pour mettre en relief l'illogisme de certaines dispositions fiscales, au moyen des dépenses directes équivalentes. Surrey [1973, p. 36-37] manie de façon brillante cet argument pour faire apparaître l'absurdité de la déduction des frais d'intérêt hypothécaire, qu'il présente comme un programme de subvention à l'accession à la propriété en le comparant à un programme de dépenses directes qui offrirait un taux élevé de subvention aux personnes à haut revenu et aucune subvention aux groupes à faible revenu, qui ne font pas de calcul détaillé.

Cette technique est des plus efficaces lorsqu'on l'applique à une disposition fiscale ayant clairement pour but de promouvoir une activité comme les dons aux organismes de bienfaisance, l'accession à la propriété ou les économies d'énergie. Les défenseurs ont toutefois cherché à étendre cet argument à toutes les dispositions fiscales, y compris, par exemple, les déductions et exonérations au titre des personnes à charge ou des frais médicaux excédentaires, dont l'objet est de définir la capacité contributive, de même qu'aux déductions au titre des pensions et de l'épargne, qui déterminent la fraction du revenu qui doit être imposée à mesure qu'il est accumulé et la partie qui doit être imposée sur une base de trésorerie ou de dépenses. Lorsque l'ensemble des dépenses fiscales est pris en considération, le Conseil national du bien-être social et d'autres défenseurs prétendent découvrir dans le document de dépenses fiscales un énorme "système d'assistance sociale caché" qui profite principalement aux groupes à revenu élevé.

Parmi les auteurs qui ont décrit l'équité à l'envers des dépenses fiscales, mentionnons pour le Canada Kesselman [1977], le Conseil national du bien-être social [1976, 1979], Maslove [1979], McLoughlin et Proudfoot [1981] et, aux États-Unis, Schroeher [1978] et Weinberg [1987]. Le Conseil national du bien-être social (CNBS), examinant la répartition des dépenses fiscales par rapport au nombre de contribuables, prétend que les dépenses fiscales sont régressives parce que la part de l'ensemble des dépenses fiscales qui bénéficie aux déciles de revenu les plus élevés est plus importante que celle qui revient aux déciles moins élevés; il constate par exemple [1979, p. 7] que 53 p. cent des dépenses fiscales en 1976 profitaient aux deux déciles supérieurs de contribuables. Maslove analyse la répartition de l'ensemble des dépenses fiscales par rapport au revenu avant impôt plutôt qu'au nombre de contribuables; il constate [1979, p. 155] que les dépenses fiscales équivalent à seulement 1 ou 2 p. cent du revenu total des particuliers à revenu modique, mais à 6 à 8 p. cent du revenu total pour les contribuables à revenu élevé.

Wagner [1979] souligne qu'il est inévitable qu'une proportion plus élevée de l'ensemble des dépenses fiscales revienne aux groupes à revenu supérieur, étant donné qu'ils paient une plus forte part d'impôt. En outre, comme les impôts versés augmentent plus rapidement que le revenu brut à cause de la progressivité des taux d'imposition, il est normal de s'attendre à ce que les dépenses fiscales soient plus élevées par rapport au revenu brut dans les catégories de revenu élevé que dans les groupes à faible revenu. Witte [1983] se penche sur la répartition de l'ensemble des dépenses fiscales et de chaque catégorie de dépenses fiscales aux États-Unis par rapport à la population de contribuables, au revenu brut rajusté et aux impôts payés. Il constate que, globalement, l'ensemble des dépenses fiscales se répartit proportionnellement aux impôts payés par le contribuable, mais que les catégories à revenus supérieur et inférieur obtiennent toutes deux une proportion plus élevée des dépenses fiscales, eu égard aux impôts qu'elles paient, tandis que les groupes à revenu moyen en reçoivent une moins forte proportion. Les contribuables à revenu supérieur bénéficient effectivement d'une proportion plus élevée de dépenses fiscales par rapport à la population et au revenu brut. En ce qui concerne les diverses catégories de dépenses fiscales, Witte constate que les catégories d'avantages accordés en fonction des ressources ou octroyés à des groupes particuliers sont

"réparties de manière progressive" par rapport tant au revenu brut qu'aux impôts payés, tandis que la répartition des dépenses fiscales à caractère incitatif est régressive.

L'idée selon laquelle les dépenses fiscales seraient synonymes d'équité à l'envers à cause de la structure graduée des taux d'imposition fait l'objet de plusieurs critiques. Certaines d'entre elles ont été relevées par les auteurs qui ont produit des études sur l'effet distributif des dépenses fiscales (voir par exemple Kesselman [1977, p. 169]). La plupart des critiques adressées à la thèse de l'équité à l'envers soulignent que l'analyse est partielle et prend la structure existante des taux d'imposition pour norme ou référence. Cette analyse dépend également de l'hypothèse selon laquelle ces taux gradués feraient partie de la structure fiscale de référence au lieu de constituer une dépense fiscale massive qui allège la situation des ménages à revenu modique. Les critiques de la thèse de l'équité à l'envers (ou, plus exactement, de son application générale à toutes les dispositions fiscales) soutiennent qu'il est incorrect d'étudier la progressivité -- ou le manque de progressivité -- d'un élément isolé de la structure fiscale. C'est plutôt la progressivité de l'ensemble du régime fiscal (et certains iraient même jusqu'à y englober la répartition des dépenses publiques), y compris les dispositions qualifiées de dépenses fiscales, qui importe.

Bergeron [1983] imagine un exemple dans lequel une dépense fiscale telle une exonération pour personnes à charge est introduite dans la structure fiscale et où les taux d'imposition sont rajustés de manière à rétablir le degré de progressivité (censé être le niveau souhaité) qui existait avant l'instauration de l'exonération. Survient alors un théoricien des dépenses fiscales ignorant l'historique de l'exonération, qui proclame que celle-ci est une disposition régressive, alors même que le degré souhaité de progressivité a été atteint aussi bien avec que sans la dépense fiscale en question. Une argumentation du même genre est développée par Krashinsky [1982]. Celui-ci souligne que la thèse de l'équité à l'envers présume que le degré de progressivité observé dans la structure des taux d'imposition est le degré souhaité. Il fait valoir qu'on pourrait tout aussi bien concevoir que c'est la progressivité de la structure des taux d'imposition y compris les dépenses fiscales qui représente la structure souhaitée. Cela implique que la structure des taux nominaux d'imposition serait différente si l'on supprimait les dépenses fiscales.

Dans une veine analogue, Fallis [1979] affirme que, pour déterminer l'incidence d'une dépense fiscale, il faut tenir compte de la façon dont l'État compense le manque à gagner subi lorsqu'il institue une dépense fiscale. Il démontre que, si l'on compense la perte de recettes entraînée par une déduction d'un montant fixe en majorant les taux d'imposition de chaque tranche de revenu en proportion, l'effet net est progressif. Le Pan [1979, p. 223] souligne que l'économie d'impôts fédéral et provincial, en proportion du revenu disponible, qui résulte d'une exemption fixe telle que l'exemption de personne mariée diminue en fait à mesure que le revenu brut du contribuable augmente. Il doit obligatoirement en être ainsi, comme on le sait bien lorsqu'il existe un impôt sur le revenu "progressif linéaire" accompagné d'une exemption de base. Par ailleurs, les déductions assorties de pièces justificatives détaillées qui augmentent avec le revenu, peut-être à un rythme plus rapide, procurent de toute évidence des économies d'impôt qui s'accroissent en proportion du revenu lorsque celui-ci s'élève. En tout état de cause, ces observations tendent à montrer la nécessité d'évaluer la progressivité du régime fiscal de façon globale plutôt que par un examen de la structure fiscale de référence et des dépenses fiscales implicites prises individuellement.

Je m'attends à ce que la plupart des critiques admettent l'argument de l'équité à l'envers dans le cas des dispositions fiscales qui visent à subventionner une activité particulière, mais ne veuillent pas l'appliquer aux mesures telles que les exonérations fixes qui déterminent la capacité contributive ou le fardeau fiscal approprié du contribuable. En général, les exonérations fixes rendent le régime fiscal plus progressif, et affirmer qu'elles sont régressives en raison d'une structure de taux gradués préexistante paraît être un argument pervers -- c'est du moins mon opinion. Dans le cas de ces dispositions, il faut souscrire à la logique d'une structure graduée des taux d'imposition de façon symétrique en ce qui concerne tant une augmentation qu'une diminution de la capacité contributive mesurée. Il est illogique de déplorer qu'un contribuable à revenu imposable élevé bénéficie d'un régime préférentiel parce qu'il bénéficie d'une économie d'impôt plus importante grâce à une

disposition fiscale dont le but est de déterminer la capacité contributive du contribuable, tout en exigeant que les augmentations de revenu imposable soient imposées à un taux supérieur[12].

Au Canada, le débat est un peu vain depuis que la plupart des déductions et exemptions ont été converties en crédits d'impôt. Il faut toutefois relever que, bien que cette conversion élimine l'équité à l'envers entraînée par un grand nombre de dépenses fiscales, elle s'est accompagnée de modifications de la structure des taux d'imposition, de telle sorte que la progressivité globale de l'impôt n'a pas beaucoup changé. Cela vient à l'appui de l'opinion selon laquelle c'est peut-être bien la progressivité du régime d'impôts directs, y compris les déductions et exonérations, qui est le but visé par les autorités fiscales. J'estime pour cette raison que le système d'assistance sociale en faveur des riches que constitueraient prétendument les exemptions personnelles et les exemptions pour personnes à charge est peut-être plus imaginaire que caché.

Certains défenseurs ont indiqué que les exonérations et déductions en faveur de l'épargne-retraite étaient l'élément qui avait l'effet d'équité à l'envers le plus marqué, dans la liste des dépenses fiscales (voir le document du Conseil national du bien-être social, p. 13-14). Le problème, en la matière, est que ces dispositions pourraient bien être considérées comme faisant partie de la structure fiscale et constituent une tentative de définir la capacité contributive sur une base viagère plutôt que dans un cadre annuel. De plus, comme l'ont relevé plusieurs auteurs, les dépenses fiscales négatives qui résultent de l'imposition du revenu du capital sans prise en compte de l'inflation sont laissées de côté par les défenseurs du concept. Le fardeau que font peser ces dépenses fiscales négatives passées sous silence retombe dans une mesure disproportionnée sur les groupes à revenu élevé, par l'effet du même raisonnement que celui est tenu à l'égard de l'équité à l'envers. Par conséquent, les dépenses fiscales dont bénéficieraient les groupes à revenu élevé grâce à l'imposition différée des prestations de retraite sont sans doute très exagérées.

Les études consacrées à l'effet distributif des dépenses fiscales n'ont pas été très approfondies jusqu'ici. À ma connaissance, on a rarement essayé d'examiner l'évolution de l'impôt entraîné par des modifications de prix relatifs ou par la capitalisation dans le prix des éléments d'actif. Une tentative à noter est celle de Toder et Neubig [1985], qui étudient les effets secondaires résultant d'une variation des taux d'intérêt relatifs lors de l'instauration des obligations municipales à intérêt exonéré. Les défenseurs font valoir qu'on n'analyse pas plus l'incidence des dépenses budgétaires. De même, on ne s'est pas penché sur les inconvénients de l'utilisation du revenu annuel comme mesure de la capacité contributive d'un ménage, comme il ressort de l'exposé consacré à la question des déductions au titre des régimes de retraite. Certains travaux ont été consacrés récemment à l'incidence du régime fiscal sur le cycle de vie (voir Davies et coll. [1984]), mais ils n'ont pas encore eu d'influence sur les défenseurs du concept de dépenses fiscales. Enfin, comme le font remarquer plusieurs auteurs, on s'est servi de techniques d'incidence absolue plutôt que relative (c'est-à-dire par rapport à une disposition de rechange bien définie) pour évaluer l'effet distributif des dépenses fiscales. Pour toutes ces raisons, il vaut mieux faire preuve d'une certaine prudence lorsqu'on manie l'argument de l'équité à l'envers, lequel trouve sa plus grande efficacité dans le cas des dépenses fiscales qui encouragent des activités économiques définies de façon étroite. Dans leur cas, on peut se demander à bon droit pourquoi une aide fiscale implicite à l'activité souhaitée devrait être accordée à taux plus élevé aux contribuables à haut revenu.

VI. Dépenses directes ou dépenses fiscales

Dans les pays industriels modernes, l'État influe de bien des manières sur la répartition des ressources : au moyen de ses dépenses directes aussi bien que de ses dépenses implicites, telles les garanties de prêt, par l'intermédiaire du régime fiscal et par les décrets gouvernementaux (réglementation). Les moyens autres que les dépenses budgétaires directes sont souvent qualifiés de

---

12 Par exemple, il serait absurde de prétendre que le barème gradué des taux d'imposition est injuste pour les moins nantis parce que la facture d'impôt des riches diminue davantage que celle des pauvres quand leur revenu diminue du même montant.

"dépenses cachées". On les utilise parce qu'ils s'accompagneraient d'une intervention de l'État moindre que dans le cas des programmes de dépenses directes. Le principal apport de la théorie des dépenses fiscales a été de présenter les interventions gouvernementales par le biais du régime fiscal comme un équivalent des dépenses directes et à mettre en cause les prétendus avantages que fournirait l'emploi de formes indirectes de dépenses, de préférence aux dépenses budgétaires directes.

Si les mesures fiscales d'un gouvernement peuvent être conçues comme des programmes de dépenses cachées, la politique réglementaire de l'État peut être représentée comme un impôt caché combiné à des programmes de dépenses cachées. Par exemple, l'une des idées qui apparaît en matière de politique économique chez les politiciens libéraux aux États-Unis et dans quelques autres pays est d'obliger les employeurs à fournir des programmes sociaux tels l'assurance-santé à leur personnel. Bien qu'on présente cette mesure comme une solution passant par le secteur privé, cela revient en fait à établir un impôt salarial sur les employeurs et à en utiliser le produit pour financer les programmes.

Étant donné que l'État peut recourir à ces différents moyens pour atteindre ses objectifs, deux questions principales se posent. La première porte sur la préférence à accorder à telle ou telle méthode d'intervention de l'État. La deuxième a trait à la divulgation des activités gouvernementales dans les comptes publics. Les défenseurs soutiennent que le système de rapport actuel, parce qu'il est centré sur les dépenses budgétaires, fournit un tableau incomplet des activités de l'État du fait que les activités mises en oeuvre par l'intermédiaire du régime fiscal sont "cachées". C'est pourquoi, soutiennent-ils, le système actuel se traduit par une certaine "primauté" des dépenses fiscales sur le plan de l'imputabilité[13] et de l'accessibilité financières et fait obstacle à la prise de décisions rationnelles dans le secteur public parce que les arbitrages éventuels entre les dépenses directes et les dépenses fiscales ne sont pas visibles, de sorte qu'ils ne sont pas pris en considération. J'étudierai chacune de ces questions, dans l'ordre, dans cette section.

Surrey [1973, chapitre V] démolit nombre des arguments superficiels invoqués pour justifier l'utilisation des dépenses fiscales de préférence aux dépenses directes. Parmi les "vertus faussement attribuées aux dépenses fiscales", il fait figurer l'avantage d'une solution passant par le secteur privé par rapport à une solution émanant du secteur public, qui est, selon Surrey, plus illusoire que réelle puisque l'État vient en aide à une activité dans les deux cas. Il balaie également le prétendu avantage que présenteraient les dépenses fiscales en réduisant les interventions bureaucratiques. Surrey soutient qu'on pourrait tout aussi bien éliminer les formalités administratives dans le cas des programmes directs si l'on était prêt à abandonner les mécanismes de contrôle administratif qui accompagnent ces programmes. L'avantage des dépenses fiscales sur ce plan est donc factice. Surrey énumère également les nombreux inconvénients des dépenses fiscales, parmi lesquels figurent une mauvaise allocation des ressources (argument peut-être fallacieux dans la mesure où l'on compare des dépenses fiscales à des programmes de dépenses directes équivalents qui entraînent eux aussi une mauvaise affectation des ressources; dans les deux cas, il s'agit de savoir si l'intervention est justifiée par une défaillance du marché), l'équité à l'envers et la perte de confiance du public dans la justice et l'intégrité globales du régime fiscal. Surrey ne peut s'empêcher, en conclusion, de s'avouer ébahi devant le fait que les dépenses fiscales continuent de passer pour avantageuses aux yeux du législateur, même lorsqu'on fait apparaître le caractère spécieux des arguments invoqués en leur faveur.

L'idée selon laquelle les impôts constitueraient des moyens correctifs souhaitables dans les cas où une intervention de l'État est justifiée rencontre beaucoup de faveur chez les économistes, au moins depuis Pigou dans les années 30. Le conflit entre la thèse des dépenses fiscales, selon laquelle

---

13 On pourrait entendre ici par "imputabilité" le contrôle des sommes "dépensées" ou la responsabilité de veiller à ce que les fonds soient dépensés aux fins appropriées. On peut se demander si les dépenses directes s'accompagnent d'une plus grande imputabilité dans un sens ou dans l'autre. Les "droits" représentent maintenant une bonne partie des dépenses publiques, et un mauvais usage des fonds reste toujours possible, peu importe le mode de mise en oeuvre des programmes.

les programmes de dépenses directes constitueraient le moyen souhaitable d'intervention de l'État, et le point de vue des spécialistes de l'économie du bien-être, d'après lequel les prélèvements fiscaux représenteraient le moyen privilégié d'action de l'État pour modifier la répartition des ressources, n'a pas été étudié, à ma connaissance. On préconise habituellement des impôts correctifs lorsqu'il est nécessaire de restreindre une activité (par exemple, la pollution) plutôt que de la promouvoir, encore que la justification d'un traitement asymétrique ne m'apparaisse pas évidente. De même, on prône habituellement le recours à des impôts correctifs de préférence à la politique réglementaire, plutôt que des mesures de dépenses.

Le conflit traduit en partie la confusion qui entoure les différences réelles entre les dépenses fiscales et les dépenses directes. Selon moi, une subvention directe à l'installation d'équipement de lutte contre la pollution n'est ni plus, ni moins souhaitable qu'un crédit d'impôt, d'un point de vue pigouvien. C'est ce qu'illustre parfaitement la thèse de Feldstein [1980] en faveur des dépenses fiscales dans le domaine des activités de bienfaisance. Feldstein montre qu'une dépense fiscale incitant les particuliers à fournir un "bien public" tel que la bienfaisance peut être préférable, sous l'angle de l'efficacité selon Pareto, à une prestation directe du bien public par l'État, tout dépendant des possibilités de substitution et du coût relatif d'une prestation par le secteur privé ou le secteur public. Cet argument n'a cependant pas grand-chose ou rien à voir avec le dossier des dépenses fiscales. Feldstein a fait valoir les avantages des subventions de contrepartie par opposition à une prestation par l'État. Peu importe que ces subventions de contrepartie soient accordées par le biais d'un programme de dépenses budgétaires qui décrète le versement de subventions à des activités de bienfaisance, ou par un programme de dépenses fiscales qui accorde un crédit d'impôt remboursable à ce titre. Rien, dans l'analyse de Feldstein, ne laisse à penser que les activités de bienfaisance devraient être encouragées par une déduction fiscale au titre des dons de charité[14] (comme aux États-Unis et au Canada avant la réforme fiscale de 1988), déduction qui, en raison de la gradation des taux d'imposition, se traduit par un taux de subvention plus élevé pour les contribuables à haut revenu que pour les groupes à faible revenu[15].

Le débat entre dépenses directes et dépenses fiscales a peut-être davantage à voir avec la manière dont un programme est structuré qu'avec son mode de prestation -- régime fiscal ou dépenses directes. Relevons à cet égard que, abstraction faite des questions d'administration et de surveillance, un crédit d'impôt remboursable est presque identique, dans sa structure et ses effets, à une subvention à formule non limitative. Certains auteurs (par exemple, Brooks 1979) affirment que celui qui cherche à maximiser sa subvention est peut-être davantage stigmatisé que celui qui cherche à réduire au minimum ses impôts. En fait, il est plus probable que le stigmate se rattache au programme considéré (par exemple un stigmate d'échec pour les prestataires de l'assurance-chômage) qu'à son mode de mise en oeuvre, par le régime fiscal ou par un programme de dépenses directes. Les collègues qui maximisent leurs subventions publiques à la recherche par l'intermédiaire du CRSH, du CRSNG et de la NSF ne sont assurément pas stigmatisés.

Par conséquent, mis à part les mécanismes administratifs en cause, les différences entre les dépenses fiscales et les dépenses directes ont trait à la manière dont elles sont structurées. On ne peut dire avec certitude si les différences observées sont voulues ou fortuites. Des dépenses peuvent prendre la forme d'exemptions et de déductions, lesquelles équivalent à une subvention de taux égal au taux marginal d'imposition de chaque contribuable, d'un crédit d'impôt qui offre le même taux

---

14 Feldstein suppose que le taux de l'impôt sur le revenu est constant, de sorte qu'une déduction fiscale équivaut à un crédit d'impôt de rendement égal dans son modèle.

15 Peut-être pourrait-on, dans le cas des dons de charité, élaborer un raisonnement à la Ramsey en faveur d'une aide plus élevée aux dons des contribuables à revenu élevé qu'à ceux des contribuables à revenu modique, mais il est douteux que ces taux optimaux de subvention correspondent exactement à la gradation des taux d'imposition ou que ce raisonnement puisse s'appliquer à d'autres dépenses fiscales, par exemple la déduction des frais d'intérêt hypothécaire aux États-Unis.

de subvention à chaque contribuable mais ne bénéficie pas aux personnes sans revenu imposable, à moins que le crédit ne soit remboursable, ou d'une réduction de taux d'imposition, qui s'apparente à une subvention directe lorsque le taux augmente proportionnellement au revenu du contribuable. Les dépenses fiscales, tout comme les subventions, peuvent être plafonnées. Des exemptions, déductions et crédits peuvent aussi disparaître à un moment donné (c'est-à-dire tomber à zéro quand le revenu imposable dépasse un certain seuil), mais il vaut probablement mieux considérer que cela fait partie de la structure graduée des taux d'imposition. Par comparaison avec ces trois genres d'encouragements fiscaux, les subventions directes sont habituellement exprimées sous la forme d'un taux fixe, de sorte que c'est aux crédits d'impôt qu'elles s'apparentent le plus. À la différence des encouragements fiscaux, les subventions sont souvent ciblées avec soin en faveur de groupes ou même de personnes particulières, alors que les dépenses fiscales sont universelles, même si, dans bien des cas, seuls les contribuables présentant certaines caractéristiques peuvent s'en prévaloir.

De plus, les dépenses fiscales peuvent différer des dépenses directes pour ce qui est de leur taux d'utilisation, du ciblage des prestations et des décalages temporels (voir à ce sujet Owen [1983]). Là encore, on ne sait pas trop si plusieurs de ces différences sont intentionnelles ou fortuites, modifiables ou fixes. Il ne semble exister aucune raison impérieuse pour laquelle les objectifs de la catégorie de dépenses fiscales définies de manière étroite, c'est-à-dire celles qui visent à subventionner les activités privées, ne pourraient être atteints indifféremment au moyen de dépenses fiscales ou de dépenses directes. Dans certains cas, la subvention peut être destinée à certaines catégories de revenu (par exemple les subventions au logement pour les ménages à revenu modique), de sorte que le recours au régime fiscal assure un tri naturel en fonction du revenu. Dans le cas des dispositions dont la désignation à titre de dépenses fiscales est plus discutable, c'est-à-dire celles qui visent à définir la capacité contributive et à déterminer si le revenu devrait être imposé sur la base du revenu accumulé ou perçu, il est plus difficile de déterminer s'il existe des programmes équivalents de dépenses directes et si ces derniers seraient souhaitables. Cela est dû en grande partie au fait qu'il vaut mieux considérer ces dispositions comme faisant partie de la structure fiscale normale que comme des programmes de dépenses dans le code des impôts.

La principale différence entre les dépenses fiscales et les dépenses directes tient indéniablement aux mécanismes gouvernementaux régissant leur approbation et leur mise en oeuvre. Comme le déclare Leonard [1986], les fonds administrés dans le cadre des programmes de dépenses sont "débattus, approuvés, enregistrés et divulgués". Bien entendu, les lois fiscales sont elles aussi débattues, approuvées, enregistrées et divulguées, mais le manque à gagner qu'elles entraînent n'est pas comptabilité de la même manière, si ce n'est dans un document de dépenses fiscales, et les dispositions de la législation fiscale ne font pas l'objet d'un réexamen périodique au même titre que les dépenses[16]. L'ensemble des fonds à consacrer à un programme de dépenses directes est le plus souvent arrêté à un montant fixe et peut être assujetti à une disposition de temporisation, tandis que les dépenses fiscales ne sont habituellement pas assujetties à un plafond et ont un caractère semi-permanent -- encore que cette distinction s'estompe avec la croissance des programmes de dépenses basés sur des "droits". Des dispositions de temporisation s'appliquent également à certaines dépenses fiscales comme le crédit d'impôt à la recherche et au développement aux États-Unis et le crédit d'impôt à l'investissement au Cap-Breton au Canada.

Les défenseurs du concept de dépenses fiscales estiment que ces dernières -- et sans doute tous les autres programmes de dépenses cachés ou hors budget, devraient faire l'objet des mêmes mesures de contrôle et normes d'imputabilité que les dépenses directes. À leur avis, un budget vraiment complet qui comprendrait les programmes de dépenses tant directes que fiscales présenterait de nombreux avantages, notamment (on trouvera une analyse sommaire dans DeFina [1982]) :

---

16 La situation est un peu différente au Canada. Les projets de loi de dépenses sont déférés au comité permanent concerné et les projets de loi d'impôt vont au Comité des Finances. Des experts et des représentants des groupes d'intérêt concernés peuvent comparaître et les comptes rendus de séances et les mémoires sont ensuite publiés. Les projets de loi d'impôt sont aussi débattus au comité plénier.

a) Contrôle budgétaire : Les défenseurs ont tendance à considérer que la croissance effrénée des dépenses publiques est entraînée davantage par les programmes de dépenses fiscales que par les programmes de dépenses directes.

b) Meilleure coordination des dépenses : Les défenseurs estiment qu'un budget exhaustif permettrait de contrôler avec plus d'exactitude l'ensemble des fonds attribués aux diverses fonctions de l'État et permettrait d'examiner les arbitrages entre les dépenses fiscales et les dépenses directes qui visent les mêmes objectifs.

c) Division appropriée des responsabilités législative et administrative : Les défenseurs soutiennent que les dépenses fiscales sont débattues en comités législatifs et mises en oeuvre par les autorités fiscales, alors que ces comités et autorités ne connaissent peut-être pas bien le programme mis en oeuvre.

Certains critiques prétendent qu'il n'est pas évident, comme le présument les défenseurs du concept, que les dépenses fiscales devraient être assujetties aux mêmes mécanismes de contrôle que les dépenses directes. Par exemple, Schick [1986] fait valoir que les mécanismes existants de contrôle des dépenses sous la forme d'un budget exhaustif ont été élaborés à une époque où la majeure partie des dépenses publiques était engagée principalement pour le fonctionnement de l'administration et se composait du traitement des fonctionnaires et d'autres dépenses de fonctionnement. De nos jours, le gros des dépenses directes et fiscales, dans un État moderne, consiste en paiements de transfert pour lesquels ces méthodes traditionnelles ne constituent pas nécessairement le meilleur moyen de mesure, d'évaluation et de contrôle.

King [1984] affirme que les dépenses fiscales représentent le moyen naturel, et peut-être le meilleur, d'intervention de l'État dans les domaines où le rôle traditionnel des pouvoirs publics est ambigu. Selon sa description [p. 16], les dépenses fiscales permettent de résoudre "la tension entre le rôle tutélaire de l'État et la responsabilité privée...", raisonnement qui s'apparente de très près à celui de Surrey quand il parle des vertus "faussement attribuées" aux dépenses fiscales.

L'une des façons de régler la question de savoir si les dépenses fiscales devraient être assujetties aux mêmes mesures de contrôle que les dépenses directes consiste peut-être à envisager le problème dans le cadre d'une théorie politique abstraite. On peut par exemple s'attendre à ce que les individus libres qui se regroupent pour former un gouvernement ayant le pouvoir de prélever une partie de leurs ressources exigent en retour qu'on leur rende compte de l'utilisation de ces ressources. Il n'est pas aussi évident, à mes yeux du moins, qu'ils exigent qu'on leur rende compte de la même manière des ressources qui ne leur ont pas été prises en raison des dépenses fiscales. Ils s'intéresseront évidemment au plus haut point à la façon dont on leur prélève des ressources, mais ils se préoccuperont vraisemblablement davantage de l'équité -- horizontale et verticale -- du régime fiscal considéré dans son ensemble que la manière dont auraient pu être dépensé les fonds "fictifs" qu'aurait permis de prélever une structure fiscale normale hypothétique.

VII. Chiffrage des dépenses fiscales

L'un des faits sur lesquels les défenseurs mettent énormément l'accent, à propos des dépenses fiscales, est leur montant considérable, qui équivaut même à celui des dépenses budgétaires sous certains angles. En outre, depuis une dizaine d'années les dépenses fiscales augmentent beaucoup plus vite que les dépenses budgétaires. Au début de Paythways to Tax Reform, Surrey nous décrit le comité des voies et moyens de la Chambre scrutant le budget fédéral, en 1967, à la recherche de dépenses budgétaires qui pourraient être réduites afin de maîtriser le déficit budgétaire, sans voir les milliards de dollars représentés par les dépenses fiscales. Les défenseurs ont souligné à de nombreuses reprises depuis que les milliards de dollars constitués par les dépenses fiscales étaient la solution, et peut-être la cause, de la hausse comparable du déficit budgétaire (voir dernièrement Henderson [1988]). Comme l'ensemble des dépenses fiscales au Canada équivaut approximativement au déficit budgétaire fédéral, il est extrêmement tentant d'établir un lien entre les deux et de trouver une façon d'équilibrer le budget "sans accroître les taux nominaux d'imposition ni sabrer dans les dépenses budgétaires".

Un exposé approfondi des questions de mesure ou de chiffrage dépasserait le cadre de ce document, mais plusieurs points méritent d'être mentionnés. Il y a deux façons de chiffrer les

dépenses fiscales. La première consiste à mesurer le manque à gagner qui peut être constitué soit par les recettes perdues, étant donné le comportement observé des contribuables en présence de la dépense fiscale (c'est la méthode utilisée par le ministère des Finances), soit par les recettes que procurerait l'abolition de la dépense fiscale. Dans le deuxième cas, il faut tenir compte du changement du comportement des contribuables qui accompagnerait la suppression de la dépense fiscale considérée. Autre solution, on peut mesurer les dépenses fiscales en chiffrant les dépenses équivalentes (méthodologie que privilégient le Trésor des États-Unis et le Bureau du budget du Congrès). Cette méthode tient compte du fait que la plupart des sommes reçues au titre de programmes de dépenses budgétaires seraient imposées au niveau des bénéficiaires, de sorte que le manque à gagner doit être "majoré" en fonction des taux d'imposition des bénéficiaires. Les chiffres produits par la méthode des dépenses équivalentes sont certes de beaucoup supérieurs au manque à gagner, mais il faut se rappeler que des recettes fictives supplémentaires seraient produites par l'imposition des dépenses fiscales fictives, de sorte que le déficit budgétaire resterait inchangé. Le but de cette méthode est de calculer des montants de dépenses fiscales qui soient directement comparables aux dépenses budgétaires, ce qui présenterait une utilité toute particulière lorsqu'on voudrait procéder à un "arbitrage" entre les dépenses fiscales et les dépenses directes dans une même catégorie fonctionnelle.

Une mise en garde importante pour l'utilisation d'un budget des dépenses fiscales, qu'a soulignée Surrey lui-même [1973, p. 11, note du tableau 1.1], est qu'on ne peut faire le total des dépenses fiscales déclarées parce qu'on estime chacune d'elle en supposant que toutes les autres restent constantes -- selon la méthode dite "à la marge". La méthode de la perte de recettes marginale utilisée par le ministère des Finances implique qu'une sommation des dépenses fiscales mesurées n'est pas valide, et ce, pour plusieurs raisons. En premier lieu, les termes dits "d'interaction" entre les différentes dépenses fiscales, y compris ceux qui sont calculés pour les autres prélèvements faisant partie de l'ensemble des impôts et taxes ou entre les dépenses fiscales et la structure de référence (par exemple le barème gradué des taux d'imposition), ne sont pas inclus. Par exemple, l'élimination d'une dépense fiscale pourrait faire passer le contribuable dans une tranche supérieure de revenu imposable, accroissant du même coup l'ensemble des dépenses fiscales mesurées. Par ailleurs, l'élimination de l'amortissement accéléré pourrait réduire les dividendes reçus et, donc, les impôts personnels, d'où un abaissement du total des dépenses fiscales mesurées. En deuxième lieu, on se sert des taux d'imposition existants pour chiffrer une dépense fiscale particulière. L'adoption de la structure existante des taux plutôt que d'une structure de référence est défendable lorsqu'on évalue la perte de recettes entraînée par une mesure fiscale prise isolément car, à moins qu'il ne s'agisse d'un poste important, son élimination n'aurait guère d'effet sur le niveau des taux d'imposition. Par contre, la structure des taux d'imposition ne peut être considérée comme donnée lorsqu'on évalue la perte de recettes entraînée par l'ensemble des dépenses fiscales. C'est pourtant l'hypothèse implicite qui est adoptée lorsqu'on fait la somme de dépenses fiscales dont chacune est calculée à la marge. En troisième lieu, l'existence d'autres dépenses fiscales peut déterminer la perte marginale de recettes due à une dépense fiscale particulière parce que le comportement du contribuable s'en trouve modifié. Par exemple, l'élimination de la déduction pour revenus de placements qui s'appliquait avant 1988 a pu entraîner un accroissement des sommes déposées dans des REER ou vice versa.

Malgré cette mise en garde, Surrey et les défenseurs qui lui ont succédé additionnent couramment les divers postes figurant au tableau des dépenses fiscales, encore que ce ne soit pas le cas pour le ministère des Finances du Canada. Tamagno [1979, p. 43] fait valoir que les arguments qui militent contre la sommation des dépenses fiscales ne sont pas plus puissants que les raisons invoquées contre l'addition des dépenses budgétaires. Cette affirmation ne repose selon moi sur aucun fondement. À ma connaissance, on ne fait pas beaucoup d'hypothèses *ceteris paribus* lorsqu'on chiffre les dépenses budgétaires.

En outre, il existe une autre raison de taille pour ne pas additionner les postes dans le document de dépenses fiscales. Comme les dépenses fiscales ne sont pas toutes égales, leur sommation revient à additionner des pommes et des oranges. Le ministère des Finances a apparemment, selon les termes de Le Pan [1979,], "péché par excès d'exhaustivité" en incluant dans son document quasiment toutes les dépenses fiscales, y compris celles qu'il serait raisonnable de considérer comme faisant partie de la structure fiscale. De plus, les différents postes figurant au

budget des dépenses fiscales sont motivés par des raisons d'être différentes. Certaines dépenses fiscales découlent du principe de neutralité, d'autres constituent des tentatives ponctuelles de prise en compte de l'inflation, tandis que d'autres encore, comme l'important poste correspondant au transfert de points d'impôt aux provinces au titre des accords de Financement des programmes établis, s'expliquent par l'existence antérieure de programmes de dépenses à leur place. Certaines dépenses fiscales font l'objet d'importantes erreurs d'estimation ou d'un vif débat sur la façon de les chiffrer (par exemple, les dépenses fiscales correspondant à un report de l'impôt). On peut douter que la sommation de dépenses fiscales de nature aussi hétérogène produise un chiffre qu'on puisse valablement comparer à l'ensemble des recettes et des dépenses budgétaires.

L'une des caractéristiques frappantes des dépenses fiscales, dont les défenseurs de concept ont largement fait état, est leur croissance rapide, aussi bien dans l'absolu que par rapport aux dépenses budgétaires. Avant d'étudier cette question, il convient de noter que, si l'on ne peut valablement faire la somme des dépenses fiscales, une prudence comparable est de mise lorsqu'on examine le taux de croissance de cette somme. Le fait que les dépenses fiscales aient enregistré une croissance aussi rapide est néanmoins surprenant, car les autres indicateurs de l'exhaustivité de l'assiette fiscale ont affiché une progression constante au cours des dernières décennies. Par exemple, Boadway et Kitchen [1984, tableau A.2, p. 370] signalent que le revenu imposable en proportion du revenu total des particuliers est passé de 43 p. cent en 1955 à 59,3 p. cent en 1972 et 63,2 p. cent en 1980, observation qui va à l'encontre de l'opinion selon laquelle les dépenses fiscales pèseraient toujours plus lourdement sur le régime d'impôt direct[17].

Deux facteurs sont susceptibles de gonfler le taux de croissance mesuré des dépenses fiscales. Tout d'abord, la hausse des taux d'imposition est une source d'augmentation rapide des dépenses fiscales. Une majoration des taux d'imposition, à cause du changement de tranches de revenu imposable dû à l'inflation ou des modifications de taux nominaux nécessaires pour financer une hausse des dépenses budgétaires ou des dispositions de dépenses fiscales, accroît automatiquement la valeur des dépenses fiscales en place. Par exemple, une nouvelle dépense fiscale qui diminue les recettes publiques d'un milliard de dollars aux taux d'imposition en place oblige le gouvernement à relever les taux d'imposition, ce qui accroît de nouveau la dépense fiscale mesurée au titre des dispositions préexistantes. Par conséquent, le total des dépenses fiscales augmente de plus d'un milliard de dollars. De même, le taux de croissance mesuré de l'ensemble des dépenses fiscales est gonflé du fait que les taux d'imposition n'auraient pas augmenté en l'absence des nouvelles dépenses budgétaires et fiscales, avec le temps. Il est à noter que ce problème ne se présenterait pas si l'on évaluait les dépenses fiscales à l'aide d'une structure de référence des taux d'imposition.

Ensuite, la hausse rapide de l'inflation à certains moments a élargi l'assiette fiscale en faisant naître une composante artificielle dans le revenu du capital. Pour éviter que l'épargne et l'investissement ne soient fortement réduits par des taux effectifs d'imposition très élevés sur le rendement du capital, le gouvernement a instauré divers allégements fiscaux à caractère ponctuel. Ces "déductions spéciales" sont incorporées au total chiffré des dépenses fiscales, tandis que les dépenses fiscales négatives correspondant à l'imposition de la composante artificielle due à l'inflation dans les revenus du capital ne le sont pas. Par conséquent, l'accélération de l'inflation au cours des années 70 a également exagéré le taux de croissance mesuré des dépenses fiscales. Ces deux facteurs, ainsi que d'autres peut-être, expliquent que les dépenses fiscales mesurées semblent avoir enregistré une vive croissance, tandis que l'assiette de l'impôt sur le revenu s'élargissait par rapport au revenu des particuliers.

En résumé, le chiffrage des dépenses fiscales et la mesure de leur taux de croissance donnent lieu à de nombreuses réserves, ambiguïtés et difficultés conceptuelles. Jusqu'à ce que ces questions soient réglées, toute conclusion concernant l'ampleur et la croissance réelle de l'ensemble des dépenses fiscales risque de demeurer un sujet de controverse.

---

17 Pourtant, dans le Livre blanc sur la réforme fiscale de 1987 (p. 8), le ministère des Finances déclare qu'en 1984 le revenu imposable était descendu à moins de 60 p. cent du revenu cotisé, en partie à cause de l'augmentation des "déductions spéciales", passées de 9,5 p. cent du revenu cotisé en 1972 à 14 p. cent en 1984.

VIII. Autres questions relatives aux dépenses fiscales

L'un des sujets touchant les dépenses fiscales auquel il est étonnant qu'on n'ait pas accordé plus d'attention est la comparaison des dépenses fiscales à d'autres méthodes d'évaluation du régime fiscal. Un outil important, dont se servent maintenant largement les économistes spécialisés en finances publiques, est le taux effectif d'imposition. Il existe plusieurs genres de taux effectifs d'imposition, ce qui est parfois une source de confusion. La forme la plus simple de taux effectifs d'imposition est le taux effectif moyen d'imposition, c'est-à-dire le rapport entre les impôts payés et le revenu brut, mesuré d'une façon quelconque. Il est parfois utile de corriger le revenu brut de la composante inflationniste artificielle que contient le revenu du capital. Le taux effectif marginal d'imposition reflète la hausse des impôts payés quand le revenu brut augmente. Les taux effectifs d'imposition se révèlent particulièrement utiles lorsqu'on évalue l'imposition du revenu du capital. Pour déterminer l'effet du régime fiscal sur une décision d'investissement, il faut tenir compte de la valeur actuelle des versements d'impôt futurs qui accompagnent une activité d'investissement. Par exemple, le taux effectif marginal d'imposition d'un investissement tient compte des impôts payés sur le revenu engendré par un investissement supplémentaire ainsi que de la valeur des futures déductions pour amortissement.

La distinction importante entre les taux effectifs d'imposition marginaux et moyens est que les premiers conviennent mieux pour repérer les encouragements dans le régime fiscal et les seconds pour déterminer le montant d'allégement fiscal accordé. Les valeurs des taux effectifs d'imposition marginaux et moyens peuvent être assez différentes. Par exemple, le particulier qui vient d'atteindre son plafond de cotisations de retraite déductibles d'impôt et n'a pas d'hypothèque dont il pourrait réduire le principal sur un logement qu'il occupe est confronté à un taux effectif d'imposition marginal, sur le rendement de son épargne supplémentaire, qui est égal à son taux nominal marginal d'imposition, alors que son taux effectif moyen d'imposition peut être de beaucoup inférieur. Comme les documents consacrés aux dépenses fiscales ne font pas cette distinction, il est impossible de déterminer si une mesure préférentielle donnée, dans le régime d'impôt, encourage une activité à la marge ou fournit un avantage fiscal forfaitaire.

Les taux effectifs d'imposition moyens ont été utilisés par Blais et Vaillancourt [1986] pour calculer les dépenses fiscales relatives au régime d'impôt des sociétés au Canada. Ces auteurs évaluent les taux effectifs moyens d'imposition à l'aide des impôts payés sur les bénéfices comptables nets et évaluent les dépenses fiscales en pourcentage des bénéfices comptables nets en calculant la différence entre les taux effectifs nominaux et moyens d'imposition des sociétés par secteur industriel. Bien qu'ils n'en aient pas fait état, on peut obtenir la valeur monétaire des dépenses fiscales en multipliant le rapport des dépenses fiscales par les bénéfices comptables. Ces économistes calculent également les dépenses fiscales à l'aide des taux effectifs moyens d'imposition des bénéfices comptables corrigés de l'inflation. Ils en concluent que, selon cette méthode de mesure, les dépenses fiscales relatives aux sociétés ont augmenté de façon régulière entre 1972 et 1981, mais constatent que la discrimination fiscale (le coefficient de variation) entre secteurs industriels due aux dépenses fiscales n'a pas changé.

McDaniel [1985] compare les taux effectifs moyens d'imposition aux dépenses fiscales en y voyant des guides utiles pour la politique publique et adresse un certain nombre de critiques aux taux effectifs d'imposition. Son principal reproche est que l'impôt payé, tel qu'il figure au numérateur d'un taux effectif moyen d'imposition, est égal à l'impôt fictif payé en vertu de la structure de référence moins les dépenses fiscales. Par conséquent, selon lui, les taux effectifs d'imposition présentent de graves limitations parce qu'ils augmentent lorsqu'on élimine les dépenses fiscales et baissent quand on instaure des dépenses fiscales! Bien que les théoriciens des taux effectifs d'imposition trouvent cela normal, les théoriciens des dépenses fiscales soutiennent que ce sont les "dépenses", et non les impôts, qui ont changé.

Le "bon" taux effectif moyen d'imposition, selon McDaniel, est le rapport entre les impôts qui seraient payés en vertu de la structure de référence et l'assiette fiscale de référence du contribuable. Cependant, l'impôt de référence à payer est égal au taux d'imposition de référence multiplié par l'assiette de référence, de sorte que le "taux effectif d'imposition" de McDaniel est tout

simplement égal au taux nominal si, comme le supposent les théoriciens des dépenses fiscales, celui-ci est égal au taux d'imposition de référence.

Il semble en fait que les critiques adressées par McDaniel aux taux effectifs d'imposition puissent se ramener au regret qu'ils n'équivalent pas à quelque transformation algébrique des dépenses fiscales. Si, comme le fait McDaniel, on part de l'hypothèse que les dépenses fiscales constituent le bon moyen d'évaluer le régime fiscal, on risque de trouver toutes les autres conceptions déficientes. Dans le même ordre d'idée, un partisan des taux effectifs marginaux d'imposition pourrait déplorer que la mesure des dépenses fiscales soit "défectueuse", "gravement trompeuse", etc., parce qu'elle indique uniquement la perte de recettes due à une disposition fiscale, sans tenir compte de l'incitation marginale à entreprendre l'activité considérée. Il pourrait aussi regretter que les dépenses fiscales, telles qu'elles sont mesurées à l'heure actuelle, tiennent mal compte des conséquences fiscales futures d'une disposition, comme dans le cas d'un report d'impôt, tandis que les calculs de taux effectifs marginaux d'imposition tiennent compte de ces éléments. En résumé, le caractère utile ou trompeur d'un outil d'évaluation particulier dépend de la question étudiée. Il est vain de soutenir que les taux effectifs d'imposition laissent à désirer parce qu'ils ne permettent pas de faire la distinction entre la structure fiscale véritable et les éléments de dépenses fiscales. Cette distinction est la caractéristique principale du concept de dépense fiscale, de même que la principale source des problèmes qu'il pose. En tout état de cause, Blais et Vaillancourt démontrent que les taux effectifs moyens d'imposition, combinés aux taux nominaux, peuvent servir à déterminer les dépenses fiscales, outre leurs autres usages.

Une autre question intéressante est celle de l'apport du concept de dépenses fiscales au processus de réforme fiscale. Les défenseurs du concept considèrent assurément que l'identification des dépenses fiscales a favorisé la réforme fiscale. Non seulement l'ouvrage consacré par Surrey à la question est-il intitulé Pathways to Tax Reform (Les voies de la réforme fiscale), mais le concept de dépense fiscale est utilisé avec beaucoup d'efficacité pour mettre en relief l'absurdité de bien des dispositions fiscales. Malgré cela, McDaniel [1985, p. 277] soutient que, dans la plupart des cas, l'appellation de "réforme des dépenses" conviendrait mieux que celle de "réforme fiscale" et qu'il serait préférable de concevoir cette dernière comme une série de changements de la structure fiscale de référence (la même observation est formulée par Bradford [1986, p. 241-2]). Étant donné que la structure fiscale de référence est une abstraction, qui diffère peut-être selon la personne considérée, on ne sait pas trop si ce distinguo sémantique est d'une quelconque utilité sur le plan pratique.

Malgré les avantages du concept de dépenses fiscales à titre d'instrument rhétorique, d'indicateur du manque à gagner entraîné par diverses dispositions fiscales et d'outil permettant d'améliorer la rationalité, la coordination et l'imputabilité des activités gouvernementales, ce concept ne suffit pas, à lui seul, à orienter les réformes souhaitables du régime fiscal. Les défenseurs reconnaissent que ce concept ne fournit aucune indication lorsqu'on veut savoir si une structure de référence particulière est préférable à une autre. Ils admettent également que le repérage et le chiffrage d'une dépense fiscale particulière ne nous indiquent pas si cette dernière est souhaitable, ne révélant que ce qu'elle coûte en manque à gagner. En outre, la méthodologie des dépenses fiscales ne mesure que la perte de recettes et non le coût d'une disposition fiscale en terme d'efficience économique. En fait, certaines prétendues dépenses fiscales pourraient avoir des coûts négatifs en efficience, par exemple les régimes d'épargne-retraite.

Dans un rôle d'orientation de la réforme fiscale, le concept de dépenses fiscales a été utile surtout pour identifier certaines dispositions fiscales comme équivalant à des programmes de dépenses ou remplaçables par ces derniers, ce qui permettait de s'interroger sur leur validité à ce titre. Il a également permis d'attirer l'attention sur l'effet distributif de diverses dispositions fiscales mais, comme nous l'avons fait valoir à la section 5, l'examen de la progressivité d'une disposition fiscale prise isolément est d'une utilité discutable, sauf dans le cadre d'une comparaison avec une solution de rechange bien définie à la disposition considérée, par exemple un programme de dépenses. En un mot, le concept de dépenses fiscales pourrait être un outil extrêmement utile dans le processus de réforme fiscale. Il n'est pas aussi certain qu'il s'agisse de la "voie" à emprunter pour aboutir à la réforme fiscale.

Une autre question porte sur la consolidation des dépenses fiscales entre les divers paliers de gouvernement. Il ne s'agit peut-être pas d'une question de taille au Canada dans le cas des impôts directs. On a cependant vu se multiplier dernièrement les dispositions spéciales dans la législation

fiscale des provinces, notamment divers crédits d'impôt en faveur des ménages à revenu modique, des encouragements fiscaux à l'actionnariat et des impôts à taux uniforme dans certaines provinces.

Une des grandes questions posées par la consolidation est le traitement des importantes dépenses fiscales inscrites au titre des points d'impôt transférés aux provinces par le gouvernement fédéral en remplacement de transferts monétaires. La logique voudrait que ces postes soient compensés par des dépenses fiscales négatives au niveau provincial, dans un document consolidé. Il ne semble pas que cela soit le cas dans la méthodologie actuelle d'identification des dépenses fiscales. Le fait est que le bénéficiaire de cette "dépense fiscale" n'est pas le contribuable, mais le gouvernement d'une province, ce dont la méthodologie des dépenses fiscales ne tient pas compte.

La dernière question abordée dans notre étude porte sur les aspects internationaux des dépenses fiscales. Ces aspects ont été évoqués de manière assez détaillée dans Surrey et McDaniel [1985] et McDaniel et Surrey [1985]. Ces auteurs définissent quatre domaines dans lesquels le concept de dépenses fiscales est pertinent : la juridiction de l'autorité fiscale nationale et la double imposition; les restrictions imposées par les ententes fiscales et les dispositions régissant le règlement des différends; les comparaisons internationales des activités et du fardeau du secteur public; et l'élaboration des documents traitant des dépenses fiscales dans différents pays.

IX. Conclusion

On ne peut guère nier l'importance et l'utilité de l'outil que constitue le concept de dépenses fiscales pour l'évaluation de la politique gouvernementale. Bien des dispositions n'existent dans le régime fiscal que pour offrir des encouragements économiques à des activités particulières -- encouragements qui pourraient être accordés aussi bien, sinon mieux, sous la forme d'un programme de dépenses directes. Les prétendus avantages d'un recours au régime fiscal à cette fin se révèlent souvent illusoires, dans le meilleur des cas, ou, au pire, sont des prétextes. La multiplication de ces dispositions dans le code des impôts risque de faire écran à la divulgation des activités gouvernementales et entrave la réalisation efficace des objectifs de l'État. De plus, l'équité, la simplicité et le rendement du régime fiscal s'en trouvent diminués.

Le principal problème que pose le concept de dépenses fiscales est qu'il n'existe pas de critères acceptés pour déterminer si une disposition donnée constitue ou non une dépense fiscale. Dans bien des cas, on a donné des dépenses fiscales une définition plus large que les fondements conceptuels de cette théorie ne pouvaient raisonnablement le justifier. Cela a incité certaines personnes ou certains groupes à se livrer, à partir du budget des dépenses fiscales, à des interprétations et à des conclusions qui, selon moi, sont extrêmement discutables. C'est pour cette raison que l'utilisation des dépenses fiscales dans l'élaboration de la politique publique demeure et restera controversée et suspecte aux yeux de nombreux spécialistes des questions fiscales.

Si l'on veut que le concept de dépenses fiscales tienne un jour ses promesses, il convient de réfléchir sérieusement aux façons dont on pourrait le rendre plus utile et plus acceptable. La solution ne réside pas, comme semblent le penser certains défenseurs, dans une intensification du zèle et des activités de promotion et de documentation déployés à l'appui de leur thèse. À mon avis, les grandes lignes du concept de dépenses fiscales sont comprises aussi bien par les défenseurs que par les critiques de cette notion. Le désaccord ne tient pas à ce que certaines dispositions fiscales sont comparables à des dépenses budgétaires, mais au fait que bien des dispositions du régime fiscal ne sont que cela, et non des dépenses fiscales du simple fait qu'elles ne sont pas conformes à la conception idéale que quelqu'un se fait de la structure de l'impôt. Le débat entourant le régime fiscal idéal se poursuivra sans doute aussi longtemps que les gens s'intéresseront à la question. Quant aux autorités fiscales, elles continueront de faire des compromis entre les diverses conceptions idéales. Si l'on définit les dépenses fiscales d'une façon qui ne tient pas compte de ce fait et qu'on oblige les gens à choisir entre les idéaux, je doute que les promesses que recèle ce concept se concrétisent jamais.

La ligne de démarcation entre la structure des impôts et l'ensemble des dépenses fiscales est perméable et floue. Au cours des vingt dernières années, les défenseurs du concept de dépenses fiscales ont eu tendance à étirer cette ligne et à occuper tout le terrain possible au nom des dépenses fiscales. Il serait peut-être plus utile d'étudier la manière dont on pourrait mieux définir le tracé de

cette ligne afin de parvenir à un plus grand consensus sur la définition des dépenses fiscales et à rendre plus comparables les dépenses fiscales déclarées. Voilà quel devrait être, à mon avis, l'objectif des recherches futures sur la question.

Éléments de bibliographie (partiellement annotés)

Aaron, Henry, "Inventory of Existing Tax Incentives -- Federal", dans Surrey, Stanley S. et coll., Tax Incentives, Tax Institute of America, Heath Lexington Books, Lexington, Mass., 1971, p. 39-48.

_____, "What is a Comprehensive Tax Base Anyway?", National Tax Journal, vol. 22, 1969, p. 543-549. (*Prétend que, si l'on veut être cohérent, on doit tenir compte de la valeur des services gouvernementaux reçus par le contribuable.*)

Bender, Karen M., "Tax Expenditure Reporting: Closing the Loopholes in State Budget Oversight", National Tax Journal, vol. 39, nº 4, décembre 1986, p. 403-417. (*Recense et compare les budgets de dépenses fiscales des dix-sept États américains qui les publient. Fournit aussi un bref historique des rapports sur les dépenses fiscales fédérales aux États-Unis et quelques commentaires sur l'efficacité de l'établissement des budgets de dépenses fiscales.*)

Bergeron, Michel, "Some Misunderstandings about Tax Expenditures", Analyse de politiques, mars 1983, p. 140-143. (*Observations sur l'argument de l'équité à l'envers défendu par le Conseil national du bien-être social [1979] et McLoughlin et Proudfoot [1981]. Prétend que l'instauration de diverses dépenses fiscales s'est peut-être accompagnée de modifications des taux d'imposition qui maintiennent la progressivité du régime fiscal, de sorte qu'une évaluation* ex post *de la répartition des seules dépenses fiscales est trompeuse.*)

Bird, Richard M., "Tax Expenditure: A Twilight Zone of Public Expenditure", Département d'économie politique, Université de Toronto, 1969, polycopié.

_____, Tax Incentives for Investment: The State of the Art, Canadian Tax Paper nº 64, Association canadienne d'études fiscales, novembre 1980. (*Exposé complet des encouragements fiscaux à l'investissement au Canada. Étudie au chapitre 3 la différence entre encouragements fiscaux et dépenses fiscales.*)

Bittker, Boris I., "Accounting for Federal 'Tax Subsidies' in the National Budget", National Tax Journal, vol. 22, 1969a, p. 244-261. (*Longue liste de critiques éclairées à l'endroit de l'idée d'un budget de dépenses fiscales avancée par Surrey. Se demande si la norme de référence de Haig-Simons est d'une utilité quelconque pour distinguer les dispositions structurelles et accessoires du régime d'impôt direct. Aborde les problèmes de définition des dépenses fiscales dans le cas des autres prélèvements fiscaux.*)

_____, "The Tax Expenditure Budget: A Reply to Professors Surrey and Hellmuth", National Tax Journal, décembre 1969b, p. 538-542. (*Réponse à Surrey et Hellmuth [1969]. Reprend les principaux arguments présentés dans Bittker [1969a]. Conteste l'affirmation de Surrey selon laquelle on peut se faire une idée de la structure fiscale appropriée à partir de ses dispositions générales. Déclare que les lois fiscales sont élaborées et non "découvertes".*)

Bittker, Boris I. *et al.* A Comprehensive Income Tax Base? A Debate, Federal Tax Press, 1968.

Blais, André et Vaillancourt, François, "The Federal Corporate Income Tax: Tax Expenditures and Tax Discrimination in the Canadian Manufacturing Industry, 1972-1981", Revue fiscale canadienne, vol. 34, 1986, p. 1122-1139. (*Mesure les dépenses fiscales à l'aide de l'écart entre les taux effectifs et nominaux moyens d'imposition. Constate que les dépenses fiscales relatives aux sociétés sont importantes et en augmentation par rapport aux bénéfices des sociétés. Par contre, la discrimination entre secteurs industriels ne s'accroît pas.*)

Boadway, Robin W. et Kitchen Harry M., Canadian Tax Policy, 2e édition, Canadian Tax Paper, nº 76, Association canadienne d'études fiscales, Toronto, 1984, p. 108-109.

Boadway, Robin W., Bruce, Neil et Mintz, Jack, "The Role and Design of the Corporate Income Tax", The Scandinavian Journal of Economics, vol. 86, 1984, p. 286-299.

Bradford, David, Untangling the Income Tax, Harvard University Press, 1986, chapitre 11. (*Exposé clair des questions fondamentales relatives aux dépenses fiscales, grâce à l'exemple des obligations municipales à intérêt exonéré. Étudie également l'assiette des dépenses fiscales à titre de solution de rechange à Haig-Simons, pour le régime fiscal de référence.*)

Brannon, Gérard M., "Tax Expenditures and Income Distribution: A Theoretical Analysis of the Upside-Down Subsidy Argument", dans Aaron, Henry J. et Boskin, Michael J. (sous la direction de), The Economics of Taxation, The Brookings Institution, Washington, D.C., 1980, p. 87-98. (*Se penche sur la question de savoir si des dépenses fiscales inefficaces avantageant les contribuables à revenu élevé pourraient résister aux pressions politiques en faveur de réformes fiscales à progressivité et à recettes constantes. Conclut que la chose est peu probable, tout en concédant que des groupes d'intérêt particulier bien organisés pourraient obtenir des concessions fiscales de nature à rendre le régime moins progressif qu'il devrait l'être.*)

Brennon, Geoffrey et Buchanan, James M., The Power to Tax -- Analytical Foundations of a Fiscal Constitution, Cambridge University Press, Cambridge, New York, 1980.

Break, George F., "Issues in Measuring the Level of Government Economic Activity", American Economic Review, vol. 72, n° 2, mai 1982, p. 288-295. (*Prétend que, pour être exhaustif, un indicateur du rôle économique de l'État doit être pluridimensionnel. Doute qu'un compte intégré des différents genres d'activités gouvernementales soit possible. Fait des distinctions entre les dépenses fiscales sur le plan de la clarté conceptuelle, de l'exactitude des estimations et de la substituabilité des dépenses.*)

_____, "The Tax Expenditure Budget -- The Need for a Fuller Accounting", National Tax Journal, vol. 38, n° 3, septembre 1985, p. 261-265. (*Préconise un budget des dépenses fiscales en plusieurs volets dont les catégories comprendraient les dépenses dont la justification structurelle est faible ou inexistante, celles qui ont une justification structurelle limitée mais posent d'importants problèmes de chiffrage, et celles qui servent dans une mesure raisonnable à la définition de la structure fiscale, notamment la question de savoir si le revenu doit être imposé lors de sa réalisation ou à mesure qu'il est couru.*)

Brooks, Neil, "The Tax Expenditure Concept", Canadian Taxation, vol. 31, janvier 1979, p. 31-35. (*Expose les éléments fondamentaux des dépenses fiscales, notamment leur définition et l'équité à l'envers. Décrit brièvement le régime différent auquel sont soumis les projets de loi d'impôt et les projets de loi de dépenses directes dans le processus budgétaire au Canada.*)

_____, "Taxation of Closely-held Corporations: The Partnership Option and the Lower Rate of Tax", Australian Tax Forum, vol. 3, n° 4, 1986.

_____, "Critique de Stanley S. Surrey et Paul R. McDaniel, "Tax Expenditures", Revue fiscale canadienne, vol. 34, n° 3, mai-juin 1986, p. 681-694.

Browning, Jacqueline M., "Estimating the Welfare Cost of Tax Preferences", Public Finance Quarterly, vol. 7, n° 2, avril 1979, p. 199-219.

Bruce, Neil, "Ability to Pay and Comprehensive Income Taxation: Annual or Lifetime Basis?", dans W. Neil Brooks (sous la direction de), The Quest for Tax Reform, Carswell, 1988.

Canada, Ministère des Finances, Gouvernement du Canada, Compte des dépenses fiscales : une analyse conceptuelle des préférences fiscales des systèmes d'impôt sur le revenu et d'impôts indirects, Ministère des Finances, Ottawa, 1979.

_____, Gouvernement du Canada, Compte des dépenses fiscales : un compte des préférences fiscales des systèmes d'impôt sur le revenu et d'impôts indirects, 1976-1980, Ministère des Finances, Ottawa, décembre 1980.

_____, Compte du coût des mesures fiscales sélectives, Ministère des Finances, Ottawa, août 1985.

Conseil économique du Canada, Hors du labyrinthe fiscal, Ottawa, 1987.

Conseil national du bien-être social (Canada), Retour sur le système caché d'assistance sociale, Ottawa, mars 1979. (*Autre affirmation de l'équité à l'envers produite par les dépenses fiscales, dont le seul trait distinctif est de présenter ces dernières sous la forme d'un énorme système d'aide cachée au nantis.*)

_____, Tax Expenditures: Who Gets What, Ottawa, 1987.

Davies, James B., St-Hilaire, F., et Whalley, J., "Some Calculations of Lifetime Tax Incidence", American Economic Review, vol. 74, 1984.

DeFina, Robert H., "Spending Through the Tax Structure: Are We Taxing the Revenue System?", Business Review (Federal Reserve Bank of Philadelphia), novembre-décembre 1982, p. 3-13. (*Étudie le concept de dépenses fiscales et énumère les inconvénients ainsi que les avantages prétendus des dépenses fiscales par rapport aux dépenses directes. Conclut que les dépenses fiscales ne procurent aucun avantage notable par rapport aux dépenses directes.*)

Dowler, Robert, Housing-Related Tax Expenditures: An Overview and Evaluation, Centre d'études urbaines et communautaires, Université de Toronto, 1983.

Driessen, Patrick A., "A Qualification Concerning the Efficiency of Tax Expenditures", Journal of Public Economics, vol. 33, n° 1, juin 1987, p. 125-131. (*Formule des remarques sur la prétendue efficience des dépenses fiscales selon Feldstein [1980]. Introduit la contrainte du budget de l'État dans le modèle de Feldstein, pour constater que les dépenses publiques supplantent entièrement les dépenses consacrées par les particuliers au bien public (bienfaisance) pour une certaine gamme de valeurs des paramètres. Envisage le cas où l'État pourvoit de façon optimale au bien public et constate que les résultats de Feldstein sont infirmés.*)

Eismeier, Theodore J., "The Power Not to Tax: A Search for Effective Controls", Journal of Policy Analysis and Management, vol. 1, printemps 1982, p. 333-345.

États-Unis d'Amérique, Bureau de la gestion et du budget (Office of Management and Budget), "Tax Expenditures", Special Analysis G, Budget of the United States Government, Fiscal Year 1986, février 1985.

_____, Comité conjoint sur la fiscalité (Joint Committee on Taxation), Estimates of Federal Tax Expenditures for Fiscal Year 1982-87, U.S. Government Printing Office, Washington, D.C., 1982.

_____, Comité conjoint sur la fiscalité (Joint Committee on Taxation), Estimates of Federal Tax Expenditures for Fiscal Year 1987-1991, 99e Congrès, 2e session, 1986, Washington, D.C., 1986.

_____, Comité sénatorial du budget (Committee on the Budget, U.S. Senate), Tax Expenditures: Relationships to Spending Programs and Background Material on Individual Provisions, U.S. Government Printing Office, Washington, D.C., 1986.

_____, Trésor des États-Unis (U.S. Treasury), Blueprints for Tax Reform, Washington, D.C., 1977.

Fallis, George, "Determining Who Benefits from Tax Expenditures", Canadian Taxation, vol. 1, été 1979. (*Calcule l'effet distributif d'une dépense fiscale consistant en une exonération, lorsque le manque à gagner est compensé par une hausse des taux d'imposition proportionnelle dans chaque tranche de revenu imposable. En conclut que le profil net de redistribution est progressif plutôt que régressif comme le prétendent les tenants de l'équité à l'envers.*)

Fedlstein, Martin, "A Contribution to the Theory of Tax Expenditures: The Case of Charitable Giving", dans Aaron, Henry J. et Boskin, Michael J., (sous la direction de), The Economics of Taxation, The Brookings Institution, Washington, D.C., 1980, p. 99-122. (*Compare une aide fiscale prenant la forme d'une déduction d'un impôt direct proportionnel, à la prise en charge directe par l'État d'activités de bienfaisance. Constate que, en fonction des possibilités de substitution et du coût relatif d'une prestation par l'État et par le secteur privé, une dépense fiscale peut se révéler plus efficiente qu'une prise en charge par l'État. Avance, en conclusion, qu'avec des personnes hétérogènes une dépense fiscale est peut-être également supérieure à une aide financière directe.*)

_____, The Theory of Tax Expenditures, Discussion Paper n° 435, Harvard University, Cambridge, Mass., septembre 1975.

_____, "On the Theory of Tax Reform", Journal of Public Economics, vol. 6, 1976, p. 77-104.

_____, "The Efficiency of Tax Expenditures" (Réponse), Journal of Public Economics, vol. 33, n° 1, juin 1987, p. 133-136. (*Passe en revue Feldstein [1980] et formule des commentaires sur Driessen [1987]. Souligne que les résultats de Driessen, loin d'affaiblir ses conclusions, les renforcent.*)

Fiekowsky, Seymour, "The Relation of Tax Expenditures to the Distribution of the Fiscal Burden", Canadian Taxation, vol. 2, n° 2, 1980, p. 211-219. (*Prétend que des documents relatifs aux dépenses fiscales qui, comme au Canada et aux États-Unis, mélangent les questions de dépenses et les questions de politique fiscale vont à l'encontre de l'objectif d'un compte de dépenses fiscales, qui a pour objet de distinguer les deux catégories de questions, et réduisent son utilité. Propose deux règles pratiques pour déterminer si une disposition particulière constitue une dépense fiscale, selon qu'il existe une règle générale pour déterminer les impôts à payer en l'absence de la disposition et si un programme de dépense directe permettrait de mieux atteindre l'objectif de ladite disposition.*)

Freeman, Roger A., Tax Loopholes: The Legend and the Reality, American Enterprise Institute for Public Policy Research, Washington, D.C., 1973.

Gravelle, Jane G., An Analysis of the Tax Expenditure Budget, The Library of Congress, Congressional Research Service, Washington D.C., 27 septembre 1974.

Hardwick, P.J.W., Government of Canada Tax Expenditure Account, Ottawa: Department of Finance, 1979, (Review), Canadian Taxation, printemps 1980.

Hartle, D.G., The Expenditure Budget Process in the Government of Canada, Canadian Tax Paper n° 60, Association canadienne d'études fiscales, Toronto, 1978.

Henderson, Yolanda, "Further Base Broadening: A Possible Source of Tax Revenues?", New England Economic Review, mars-avril 1988, p. 33-45. (*Constate que, même après la loi de réforme fiscale de 1986, les postes des dépenses fiscales représentent environ 160 milliards de dollars en manque à gagner. Soutient qu'on peut éliminer le déficit sans accroître les taux d'imposition nominaux ni réduire les programmes de dépense.*)

Hildred, William M., et Pinto, James V., "Passive Tax Expenditure: Estimates of States' Revenue Losses Attributed to Federal Tax Expenditures", Journal of Economic Issues, vol. 20, nº 4, décembre 1986, p. 941-952.

Hughes, Jesse W., "The Tax Expenditure Concept: Its Interpretation and Measurement plus an Evaluation", National Public Accountant, vol. 26, nº 8, août 1981, p. 22-27. (*Passe en revue les arguments de Surrey en défaveur des dépenses fiscales et évalue le crédit d'impôt à la création d'emploi (Work Incentive Credit) aux États-Unis.*)

Jones, Pat, "The Tax Expenditure Budget: Is it Serving its Intended Purpose?", Tax Notes, février 1988, p. 878-880. (*Prétend que les critiques adressées aux nouveaux critères employés aux États-Unis pour définir les dépenses fiscales proviennent de ce qu'on veut à tort faire du budget des dépenses fiscales un outil de réforme fiscale.*)

Kahn, Douglas A., "Accelerated Depreciation - Tax Expenditure or Proper Allowance for Measuring Net Income", Michigan Law Review, vol. 78, nº 1, novembre 1979, p. 1-58. (*Consacre un long exposé à la façon de mesurer la dépréciation. Prétend que la déduction pour amortissement devrait être égale, non à la baisse de valeur du bien pendant l'année, mais à la somme que le contribuable dépense pour son utilisation durant l'année. Une étude détaillée est consacrée à la séparation de la consommation du capital et du revenu dans les rentes. L'auteur conclut que l'amortissement accéléré n'est peut-être pas une dépense fiscale et que la récupération n'est peut-être pas justifiée. Ne semble pas connaître le principe de la dépréciation économique.*)

Kesselman, Jonathan R., "Non-Business Deductions and Tax Expenditures in Canada: Aggregates and Distributions", Revue fiscale canadienne, vol. 25, nº 2, 1977, p. 160-179. (*Une des premières analyses de la répartition des dépenses fiscales dans le régime d'impôt des particuliers, pour ce qui est du pourcentage de contribuables qui se prévalent d'une disposition de dépense fiscale et des dépenses fiscales exprimées en pourcentage du revenu brut dans chaque catégorie de revenu. Documente le résultat maintenant bien connu de l'équité à l'envers, mais résume aussi les arguments opposés à la thèse voulant que les dépenses fiscales rendent le régime d'impôt direct moins progressif.*)

King, Ronald F., "Tax Expenditures and Systematic Public Policy: An Essay on the Political Economy of the Federal Revenue Code", Public Budgeting and Finance, vol. 4, printemps 1984, p. 14-31. (*Soutient que les dépenses fiscales constituent le mode d'intervention de l'État privilégié par les politiciens dans les secteurs où le rôle à jouer par l'État ne fait pas l'unanimité. Il en résulte, selon lui, trois conséquences : les pays où le rôle de l'État est bien établi historiquement sont ceux qui recourent le moins aux dépenses fiscales; ce sont les gouvernements conservateurs qui font le plus appel aux dépenses fiscales; et celles-ci sont les plus considérables dans les pays où prévaut l'individualisme libéral.*)

Kirby, Vance N., "Surrey's Pathways to Tax Reform: The Concept of Tax Expenditures, A Review", Northwestern University Law Review, 1975, 70, p. 372-387.

Klimschot, JoAnn, "The Untouchables: A Common Cause Study of the Federal Tax Expenditure Budget", Common Cause, Washington, D.C., 1981.

Krashinsky, Michael, "Limitations on the Use of Tax Expenditures: Some Comments on Giving by Not Taking: A Primer on Tax Expenditures", Analyse de politiques, vol. 8, nº 4, 1982, p. 615-

620. (*Adresse de nombreuses critiques au document consacré aux dépenses fiscales par le ministère des Finances ainsi qu'à l'étude de McLoughlin et Proudfoot [1981]. Souligne le choix arbitraire d'une structure fiscale de référence, le défaut de tenir compte des dépenses fiscales négatives entraînées par l'imposition des revenus du capital artificiels dus à l'inflation, ainsi que l'hypothèse selon laquelle la gradation des taux d'imposition existants est celle qui est visée dans la structure de référence. Fait ressortir des lacunes sérieuses dans la thèse de McLoughlin et Proudfoot, selon laquelle les dépenses fiscales sont plus importantes au Canada qu'aux États-Unis et y progressent plus vite.*)

Larin, Gilles-N., et Racette, Jean-Pierre, "Étude de l'incidence de dépenses fiscales sur l'équité du système fiscal au cours d'un cycle de vie", Revue fiscale canadienne, vol. 32, n° 6, 1984, p. 1096-1115.

Leonard, Herman B., Checks Unbalanced, Basic Books, 1986. (*Le chapitre 4 traite du budget des dépenses fiscales et de son rôle dans l'imputabilité des dépenses courantes de l'État.*)

Le Pan, Nicholas, "Tax Expenditure Analysis: Some Conceptual Problems", Canadian Taxation, vol. 1, n° 2, été 1979, p. 15-18. (*Souligne que les dépenses fiscales représentent un concept normatif mais qu'un budget des dépenses fiscales doit être élaboré conformément à des règles bien définies. Se penche sur les principales difficultés, notamment l'omission des dépenses fiscales négatives dues à l'inflation, la question de l'intégration de l'impôt des sociétés et les problèmes posés par les dépenses relatives aux impôts indirects. Énumère certaines façons "pas très utiles" de distinguer les dépenses fiscales et la structure des impôts.*)

_____, "Measurement of the Revenue and Distributive Effects of Tax Expenditures", Canada Taxation, vol. 2, n° 4, hiver 1980. (*Évoque les problèmes de chiffrage des dépenses fiscales représentées par les reports. S'interroge sur l'interprétation simpliste de la thèse de l'équité à l'envers. Selon lui, pour évaluer l'effet distributif des dépenses fiscales, il faut en comparer l'effet à une solution de rechange bien définie plutôt qu'à l'abolition des dépenses fiscales prises isolément.*)

Long, James E., "Tax Rates and Tax Losses: A Preliminary Analysis Using Aggregate Data", Public Finance Quarterly, vol. 12, n° 4, octobre 1984, p. 457-472.

MacEachen, Allen J., "Integration of Tax Expenditures into the Government Fiscal Management System (Canada)", Bulletin de documentation fiscale internationale, août-septembre 1982, 36, p. 347-350.

Maslove, Allan M., "The Other Side of Public Spending: Tax Expenditures in Canada", dans Doern, Bruce G., et Maslove, Allan M., The Public Evaluation of Government Spending, Institut de recherches politiques, Montréal, 1979, p. 149-167. (*Évalue l'importance, la croissance et l'effet distributif de l'ensemble des dépenses fiscales dans le régime d'impôt des particuliers en 1967 et pendant la période 1971-1975. Prétend que les dépenses fiscales ont progressé plus vite que les dépenses budgétaires au Canada, alors que leur rapport demeurait le même aux États-Unis. Affirme aussi que la répartition des dépenses fiscales avantage les catégories à revenu élevé, pour ce qui est de la proportion des dépenses fiscales dont elles bénéficient et du fait, aussi, que les dépenses fiscales représentent pour ces catégories une proportion plus élevée du revenu brut.*)

Meade, J., The Structure and Reform of Direct Taxation, Allan et Unwin, Londres, 1978.

Munnell, Alicia H., The Economics of Private Pensions, Brookings Institution, Washington, D.C., 1982, (Ch. 3: Federal Tax Provisions and the Development of Private Plans).

McDaniel, Paul R., "Tax Expenditures in the Second Stage: Federal Tax Subsidies for Farm Operations", Southern California Law Review, vol. 49, 1976, p. 1277-1321.

_____, "Identification of the 'Tax' in 'Effective Tax Rates', 'Tax Reform' and 'Tax Equity'", National Tax Journal, vol. 38, 1985, p. 273-279. (*Critique à plusieurs égards les taux effectifs d'imposition par comparaison avec les dépenses fiscales. Selon lui, les taux effectifs d'imposition sont trompeurs parce qu'il s'agit d'un impôt effectivement payé plutôt que de celui qui serait versé en application de la structure fiscale de référence.*)

McDaniel, Paul R., et Surrey, Stanley S., (sous la direction de), International Aspects of Tax Expenditures: A Comparative Study, Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer (Pays-Bas), 1985.

McGillivray, Donald G., "Tax Expenditure Analysis: The Canadian-Context", Canadian Taxation, vol. 1, n° 2, été 1979, p. 23-26.

McLoughlin, Kevin et Proudfoot, Stuart B., "Giving by Not Taking: A Primer on Tax Expenditure (Canada)", Analyse de politiques, (Guelph), printemps 1981, 7, p. 328-337. (*Passe en revue la notion de dépenses fiscales et les avantages des dépenses directes par rapport aux dépenses fiscales. Étudie l'effet d'équité à l'envers de l'ensemble de dépenses fiscales au Canada et avance l'hypothèse que cet effet pourrait expliquer l'incidence minime des politiques de redistribution du revenu.*)

Noto, Nonna A., "Tax Expenditures: The Link between Economic Intent and the Distribution of Benefits among High, Middle, and Low Income Groups", Multilith No. 80-99E, The Library of Congress, Congressional Research Service, Washington, D.C., 22 mai 1980.

OCDE, Comité des affaires fiscales, Dépenses fiscales. Problèmes et pratiques suivies par les pays, Organisation de coopération et de développement économiques, 1984. (*Il s'agit d'un excellent document qui énumère les avantages et les inconvénients du concept de dépenses fiscales et l'utilisation des budgets consolidés de dépenses fiscales, à la partie I. La partie II offre un bon exposé des questions conceptuelles et des problèmes de chiffrage liés aux dépenses fiscales. Quant à la partie III, elle fournit une liste des dépenses fiscales en place dans les grands pays de l'OCDE par catégorie et, dans le cas de certains pays, pour plusieurs années. Le tableau relatif à chaque pays s'accompagne de notes explicatives.*)

Owens, Jeffrey, "Tax Expenditures and Direct Expenditures as Instruments of Social Policy", dans Cnossen, S. (sous la direction de), Comparative Tax Studies, North-Holland Publishing Company, 1983. (*Compare les dépenses fiscales et les dépenses directes dans des secteurs choisis de la sécurité et du bien-être sociaux, pour plusieurs pays de l'OCDE. Passe en revue les avantages et les inconvénients des deux types de dépenses, y compris les facteurs d'ordre administratif.*)

_____, "Les dépenses fiscales", Organisation de coopération et de développement économiques, L'Observateur de l'OCDE, 1984, p. 18-20. (*Compare les caractéristiques du compte de dépenses fiscales dans dix pays.*)

Rea, Samuel A. Jr., "Registered Retirement Savings Plans as a Tax Expenditure", Revue fiscale canadienne, juillet-août 1980, p. 459-464. (*Critique la méthode employée par le ministère des Finances dans son document de 1970 pour mesurer les dépenses fiscales liées aux reports d'impôt dans les REEL et les REP (méthodologie du prêt sans intérêt). Compare les dispositions applicables aux REER à un nouveau concept, le compte de retraite exonéré d'impôt. Prétend que la meilleure façon de mesurer les dépenses fiscales relatives aux REER consiste à chiffrer la différence entre les deux genres de comptes.*)

Salisbury, Dallas L., "Tax Expenditures for Pensions: Questions of Equity and Efficiency", National Tax Journal, vol. 16, 7 avril 1984, p. 692-696. (*Critique la méthode des mouvements nets de trésorerie employés par le Trésor des États-Unis pour évaluer les dépenses fiscales liées à l'imposition des caisses de retraite. Prétend que cette méthode exagère les dépenses fiscales réelles et rejette la thèse selon laquelle ces dépenses fiscales avantagent les travailleurs à revenu élevé.*)

Schick, Allen, "Controlling Nonconventional Experience: Tax Expenditures and Loans", Public Budgeting and Finance, vol. 6, nº 1, printemps 1986, p. 3-19. (*Rejette l'hypothèse des théoriciens des dépenses fiscales selon laquelle ces dernières doivent être traitées selon les mêmes principes comptables que les dépenses directes. Prétend que la croissance des dépenses fiscales résulte des dépenses publiques (non conventionnelles) tels que les transferts aux particuliers. Se demande si l'on peut valablement rendre compte de l'utilisation de ces fonds de la même manière que des dépenses de fonctionnement classiques de l'État. Énonce un "paradoxe du contrôle" selon lequel le contrôle des fonds publics se trouve affaibli lorsque l'État s'efforce d'accroître son emprise sur les fonds privés.*)

Schroeher, Kathy, "Gimme Shelters: A Common Cause Study of the Review of Tax Expenditures by the Congressional Tax Committees", Common Cause, Washington, D.C., 1978.

Shoup, Carl S., "Surrey's Pathways to Tax Reform -- A Review Article", The Journal of Finance, vol. 30, 1975, p. 1329-1341. (*Il s'agit d'un examen pondéré de l'étude de Surrey [1973] Pathways to Tax Reform, et de la controverse entre Bittker [1969a et b] et Surrey-Hellmuth [1969]. Fait ressortir les grandes questions que pose le débat sur les dépenses fiscales. Doute qu'on puisse jamais en arriver à une définition exhaustive et généralement admise des dépenses fiscales, tout en signalant que certaines d'entre elles sont bel et bien des dépenses fiscales, peu importe le critère utilisé. Étudie certains avantages possibles des dépenses fiscales, notamment le fait que les dépenses fiscales destinées aux entreprises doivent résister à l'épreuve du marché.*)

Smith, Roger S., "Tax Expenditure Analysis: Definitional Problems", Canadian Taxation, vol. 1, nº 2, été 1979, p. 19-22. (*Étudie le concept de dépense fiscale et certaines des difficultés qu'il pose, notamment les thèses des éléments théoriques et de l'entité distincte, dans l'impôt des sociétés, les rajustements du revenu du capital en fonction de l'inflation et les problèmes posés par le traitement des frais médicaux, des frais de garde d'enfant et des déductions au titre du RPC comme dépenses fiscales. Signale que l'inflexibilité d'une doctrine mène souvent à son rejet, alors qu'un aménagement aurait pu se révéler utile.*)

_____, Tax Expenditures: An Examination of Tax Incentives and Tax Preferences in the Canadian Federal Income Tax System, Canadian Tax Paper nº 61, Association canadienne d'études fiscales, Toronto, 1979.

Steinmo, Sven, "So What's Wrong with Tax Expenditures?, A Reevaluation Based on the Swedish Experience", Public Budgeting and Finance, vol. 6, nº 2, été 1986, p. 27-44.

Stiglitz, Joseph E., et Boskin, Michael J., "Impact of Recent Developments in Public Finance Theory and Public Policy Decisions: Some Lessons from the New Public Finance", American Economic Review, Paper and Proceedings, vol. 67, nº 1, 1977. (*Bref exposé consacré aux dépenses fiscales à la page 296.*)

Surrey, Stanley S., Discours prononcé devant les agents du marché monétaire, "Annual Report of the Secretary of the Treasury for the Fiscal Year 1968", U.S. Government Printing Office, Washington D.C., 1969.

_____, et Hellmuth, William F., "The Tax Expenditure Budget -- Response to Professor Bittker", National Tax Journal, décembre 1969, p. 528-537.

_____, "Tax Subsidies as a Device for Implementing Government Policy: Comparison with Direct Government Expenditures", dans Comité économique conjoint du congrès des États-Unis, The Economics of Federal Subsidy Program, A Compendium of Papers, Part, -- General Study Papers, 8 mai 1972.

_____, Pathways to Tax Reform, Harvard University Press, Cambridge, Mass., 1973, 418 pages. (*Ce classique de la question fournit encore probablement la meilleure description du cadre conceptuel des défenseurs de cette thèse.*)

_____, "Government Assistance: The Choice Between Direct Programs and Tax Expenditures", Tax Notes, vol. 8, 1979, p. 507-510.

_____, et McDaniel Paul R., "The Tax Expenditure Concept: Current Developments and Emerging Issues", Boston College Law Review, vol. 20, n° 2, janvier 1979.

_____, "Tax Expenditures Analysis: The Concepts and Its Uses", Canadian Taxation, vol. 1, n° 2, été 1979, p. 3-14.

_____, "(A Review), Government of Canada Tax Expenditure Account, Ottawa: Department of Finance, 1979", Canadian Taxation, printemps 1980, p. 60-65.

_____, "Our Troubled Tax Policy: False Routes and Proper Paths to Change", Tax Analyst Special Report, Taxation with Representation Fund, 1971. (*Décrit les taxes à la consommation, l'intégration des impôts directs des sociétés, l'indexation en fonction de l'inflation et les facteurs économiques du côté de l'offre comme de fausses orientations pour la modification de la politique fiscale. Attribue les tribulations de notre régime fiscal à la désintégration du processus législatif, aux pressions du monde des affaires et à l'influence des modèles économétriques. Selon lui, la solution consiste à considérer le régime fiscal comme une source de recettes, au lieu de l'alourdir par des programmes de dépenses cachées. Il s'agit d'un exposé réfléchi résolument en faveur des dépenses fiscales comme moyen de bonne politique fiscale.*)

_____, et McDaniel, Paul R., Tax Expenditures, Harvard University Press, Cambridge, Mass., 1985. (*Analyse approfondie du budget des dépenses fiscales du gouvernement fédéral américain. Le chapitre 7 fournit un bon exposé des questions conceptuelles par deux des défenseurs les plus éminents et les plus réfléchis du principe des dépenses fiscales. Constitue une réponse à nombre des critiques adressées à ce principe.*)

Tamagno, Edward, "Comparing Direct Spending and Tax Spending", Canadian Taxation, hiver 1979.

Thuronyi, Victor, "Tax Expenditures: A Reassessment", Duke Law Journal, vol. 1988, n° 6, p. 1155-1206. (*Excellent panorama des difficultés conceptuelles que pose la définition des dépenses fiscales. Recommande de classer à part, dans une catégorie des "dispositions fiscales remplaçables", les mesures qui s'apparentent de près à des programmes de dépense.*)

Toder, Eric, et Neubig, Thomas S., "Revenue Cost Estimates of Tax Expenditures: The Case of Tax-Exempt Bonds", National Tax Journal, vol. 38, n° 3, septembre 1985, p. 395-414. (*Décrit en détail les problèmes méthodologiques posés par la mesure du manque à gagner lié aux obligations exonérées d'impôt. Évoque aussi la perte de recettes marginales d'un dollar supplémentaire d'exonération.*)

Vandell, Kerry D., et O'Hare, Michael, "Indirect Government Aid to the Arts: The Tax Expenditure in Charitable Contributions", Public Finance Quarterly, vol. 7, n° 2, avril 1979, p. 162-181.

Vasche, John David, "Tax Expenditure Reporting -- A Comment", National Tax Journal, vol. 40, n° 2, juin 1987, p. 255-257. (*Fournit certains détails sur le mécanisme des dépenses fiscales en Californie.*)

Wagner, Richard E., The Tax Expenditure Budget: An Exercise in Fiscal Impressionism, Tax Foundation Inc., Washington, D.C., 1979. (*Critique le principe de dépenses fiscales pour trois raisons principales : il repose sur une assiette selon H-S qui désavantage le capital, la thèse de l'équité à*

l'envers est fondamentalement viciée, et le principe repose sur le postulat philosophique que toutes les ressources appartiennent à l'État.)

Weinberg, Daniel H., "The Distributional Implications of Tax Expenditures and Comprehensive Income Taxation", National Tax Journal, vol. 40, n° 2, juin 1987, p. 237-253. (*Se sert d'un modèle de microsimulation pour évaluer l'effet combiné plutôt que l'incidence individuelle des dépenses fiscales sur la répartition du revenu. Constate que les trois quarts de l'ensemble des dépenses fiscales bénéficient aux contribuables des quatre déciles supérieurs dans l'échelle des revenus et que les modifications apportées en 1979 et en 1983 aux lois fiscales américaines ont renforcé l'inégalité des revenus, tandis que la réforme de 1986 la réduira.*)

Wildavsky, Aaron, How to Limit Government Spending, University of California Press, Los Angeles et Berkeley, 1980.

_____, "From Chaos comes Opportunity, the Movement toward Spending Limits in American and Canadian Budgeting", Administration publique du Canada, vol. 26, n° 2, 1983, p. 163-181.

_____, "Keeping Kosher: The Epistemology of Tax Expenditures", Journal of Public Policy, vol. 5, 1985, p. 413-431. (*Vaste exposé consacré à des questions conceptuelles comme celles de l'appartenance des fonds et les problèmes posés par une assiette fiscale de référence abstraite, conjuguée à des taux d'imposition changeants. Étudie les documents de l'OCDE [1984], de Surrey et McDaniel [1985] et de McDaniel et Surrey [1985].*)

Willis, J.R.M, et Hardwick, P.J.W., Tax Expenditures in the United Kingdom, Heinemann Educational Books for the Institute of Fiscal Studies, Londres, 1978. (*Définit et chiffre les diverses dépenses fiscales ainsi que leur répartition par catégorie de revenu net, en ce qui concerne les impôts sur le revenu et les impôts sur les gains en capital au Royaume-Uni. Conclut que les dépenses fiscales sont importantes dans leur ensemble dans le régime britannique et que leur suppression accroîtrait les recettes d'un tiers.*)

Witte, John F., "The Distribution of Federal Income Tax Expenditures", Policy Studies Journal, septembre 1983. (*Analyse l'effet distributif de diverses catégories de dépenses fiscales, en ce qui concerne tant les impôts payés et le revenu brut que le nombre de contribuables dans chaque catégorie de revenu. Constate que chaque catégorie de revenu bénéficie de certaines dépenses fiscales. Les dépenses fiscales représentent une proportion supérieure des impôts payés pour les groupes à revenus élevé et faible, mais non pour les contribuables à revenu moyen.*)

_____, The Politics and Development of the Federal Income Tax, University of Wisconsin Press, Madison, 1985.